

TAMPEREEN YLIOPISTO

Johtamiskorkeakoulu

**KHT-TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYS JA IAASB:N
EHDOTUS TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN
LAAJENTAMISEKSI**

Yrityksen laskentatoimi

Pro gradu – tutkielma

Huhtikuu 2014

Ohjaaja: Salme Näsi

Senna Lehtonen

TIIVISTELMÄ

Tampereen yliopisto	Johtamiskorkeakoulu; yrityksen laskentatoimi
Tekijä:	LEHTONEN, SENNA
Tutkielman nimi:	KHT-tilintarkastajien näkemys ja IAASB:n ehdotus tilintarkastuskertomuksen laajentamiseksi
Pro gradu –tutkielma:	63 sivua, 3 liitesivua
Aika:	Huhtikuu 2014
Avainsanat:	Tilintarkastuskertomus, toiminnan jatkuvuus, odotuskuilu, informaatiokuilu

Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB aloitti vuonna 2012 tilintarkastajan raportointia koskevan uudistusprojektin, jonka tarkoituksena on tuoda lisäinformaatiota tilintarkastuskertomukseen. IAASB ehdottaa nykyisen lyhyen ja standardisoidun raportin sijasta nelisivuista laajennettua tilintarkastuskertomusta, jossa tilintarkastaja raportoi enemmän. Ehdotuksen tavoitteena on lisäarvon tuominen sidosryhmille ja odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen sidosryhmien ja tilintarkastajien välillä. IAASB ehdottaa tilintarkastuskertomukseen omaa kappaletta toiminnan jatkuvuuden arvioinnille, jotta tilintarkastaja ottaisi enemmän kantaa johdon oletuksiin yhtiön toiminnan jatkuvuudesta. Toiminnan jatkuvuuden arvioinnin lisäksi IAASB ehdottaa tilintarkastuskertomukseen tilintarkastajan selostusosiota, jossa tilintarkastaja raportoi tilinpäätöksen merkittävistä riskeistä.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää KHT-tilintarkastajien näkemyksiä IAASB:n ehdotuksesta. Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivisena haastattelututkimuksena, jossa esitettiin avoimia kysymyksiä kahdeksalle KHT-tilintarkastajalle. Haastatteluiden tavoitteena oli selvittää KHT-tilintarkastajien näkemyksiä uuden laajennetun tilintarkastuskertomuksen vaikutuksista tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon ja tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuiluun.

KHT-tilintarkastajilla oli enemmän negatiivisia kuin positiivisia näkemyksiä ehdotusta kohtaan. Heidän mukaansa laajennettu tilintarkastuskertomus ei välttämättä ratkaise odotus- ja informaatiokuiluongelmaa. Tilintarkastajan tehtäväkuva ei ole selkeä kaikille sidosryhmille, jonka vuoksi tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä vallitsee odotus- ja informaatiokuilu. Laajennettu tilintarkastuskertomus ei tuo lisäarvoa sidosryhmille, jos sidosryhmät eivät ymmärrä tilintarkastuskertomusta. KHT-tilintarkastajien näkemysten mukaan tilintarkastuskertomuksen kehittäminen on hyvä asia, mutta laajennettu tilintarkastuskertomus ei ole ainoa oikea ratkaisu odotus- ja informaatiokuiluongelmaan, vaan tarvittaisiin lisäksi sidosryhmien perehdyttämistä tilintarkastuksen logiikkaan ja siihen mihin tilintarkastus perustuu.

SISÄLLYSLUETTELO

1 JOHDANTO	1
1.1 Tutkimuksen taustaa	1
1.2 Aikaisemmat tutkimukset	4
1.3 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset	6
1.4 Tutkimusmetodi	8
1.5 Tutkimuksen rakenne	9
2 TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN LAATIMINEN JA SIIHEN VAIKUTTAVA SÄÄNTELY	11
2.1 Tilintarkastuksen kansallinen sääntely	11
2.2 Tilintarkastuksen kansainvälinen sääntely	11
2.3 Tilintarkastuskertomuksen kehitys	12
2.4 Nykyisen tilintarkastuskertomuksen sisältö	14
2.4.1 Vakionmuotoinen ja mukautettu tilintarkastuskertomus	17
2.4.2 Huomauttaminen ja lisätieto tilintarkastuskertomuksessa	20
2.4.3 Toiminnan jatkuvuuden arviointi	21
3 TILINTARKASTUKSEN ODOTUS- JA INFORMAATIOKUILU JA EHDOTUS KUILUN KAVENTAMISEKSI	23
3.1 Tilintarkastuksen odotuskuilu	23
3.2 Tilintarkastuksen informaatiokuilu	24
3.3 IAASB:n ehdotus (lokakuu 2012) tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta	26
4 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS	32
4.1 Tutkimuksen kohderyhmä	32
4.2 Tutkimusaineiston keruu	33
4.3 Tutkimusaineiston analysointi	35
5 KHT-TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYKSET TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN LAAJENTAMISESTA	38
5.1 Keskeiset tulokset KHT-tilintarkastajien näkemyksistä	38
5.1.1 Tilintarkastuskertomuksen pituus	39
5.1.2 Lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta	40
5.1.3 Tilintarkastajan tehtävä	42
5.1.4 Tilintarkastajan vastuu	44
5.1.5 Tilintarkastajan raportointi	46
5.1.6 Asiakasyhtiön koko	47
5.1.7 Tilintarkastuksen hinta	49
5.1.8 Tilintarkastuksen laatu	50

5.1.9 Byrokratia.....	51
5.2 Yhteenveto tuloksista	52
6 JOHTOPÄÄTÖKSET	56
6.1 Tilintarkastuskertomus ennen, nyt ja tulevaisuudessa.....	56
6.2 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti.....	58
6.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet	60
LÄHDELUETTELO.....	61
LIITTEET	64
LIITE 1: KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta	64
LIITE 2: IAASB:n luonnos uudesta tilintarkastuskertomuksesta	66
LIITE 3: Haastattelukysymykset KHT-tilintarkastajille	70

LYHENTEET

FEE (Fédération des Experts Comptables Européens): Euroopan Tilintarkastajaliitto

HTM-tilintarkastaja: Kauppakamarin hyväksymää tilintarkastajaa

HTM-yhteisö: HTM-tilintarkastajien edunvalvontajärjestö

IAASB (Internal Auditing and Assurance Standards Board): Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta, joka on IFAC:in toimitelin

IFAC (International Federation of Accountants): Kansainvälinen tilintarkastajaliitto

ISA-standardit (International Standard of Auditing): Kansainväliset tilintarkastusstandardit

KHT-tilintarkastaja: Keskuskauppakamarin hyväksymä tilintarkastaja

KHT-yhteisö: KHT-tilintarkastajien edunvalvontajärjestö

MARC (Maastricht Accounting and Auditing Research Center): Maastrichtin kirjanpidon ja tilintarkastuksen tutkimuskeskus

PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board): Yhdysvalloissa tilintarkastajien toimintaa valvova elin

PIE-yhteisöt (Public Interest Entities): Yleisen edun kannalta merkittävät yhteisöt, kuten pankki-, vakuutus- ja pörssiyhtiöt

TILA: Keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta

TIVA: Kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta

1 JOHDANTO

1.1 Tutkimuksen taustaa

Tilintarkastuskertomuksen kehittäminen on noussut keskeiseksi puheenaiheeksi viime vuosien aikana. Sekä Euroopan komissio että kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB ovat julkaisseet ehdotuksia tilintarkastuskertomuksen kehittämisestä. Kehittämisen tarkoituksena on tuoda markkinoille informatiivisempi tilintarkastuskertomus, jossa otettaisiin aiempaa enemmän kantaa yhtiön taloudelliseen tilanteeseen. Sidosryhmillä on suuret odotukset tilintarkastuskertomuksesta, koska he haluavat tilintarkastajan raportointiin enemmän avoimuutta. Nykyistä vakio- ja vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta pidetään lyhyenä ja standardisoituna raporttina, joka ei tuo lisäarvoa sidosryhmille tehdystä tarkastuksesta ja tarkastetusta yhtiöstä. Erityisesti sijoittajat haluavat laajemman tilintarkastuskertomuksen, koska pörssiyhtiöt antavat tietoa liiketoimintariskeistä vain sen verran, mitä laki edellyttää. Informatiivisempi tilintarkastuskertomus voisi tuoda enemmän tietoa yhtiötä koskevista riskeistä, jolloin se auttaisi sijoittajia ja muita sidosryhmiä taloudellisessa päätöksenteossa. (Ritakallio 2010; IAASB 2012). Seuraavassa kuviossa esitellään muutosehdotukset EU-tasolla:



Kuvio 1. Tilintarkastuskertomuksen muutosehdotukset EU-tasolla

Vuoden 2008 finanssikriisi loi paineen tilintarkastuksen ja tilintarkastuskertomuksen kehittämiseksi. Euroopan komissio julkaisi lokakuussa 2010 vihreän kirjan: ”Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset”, joka käynnisti Euroopassa keskustelun tilintarkastuksen roolista finanssikriisissä. Komissio katsoi, että finanssikriisin jälkeen oli tärkeää tehdä parannuksia tilintarkastukseen, joka kuuluu rahoitusvakauden keskeisiin ainesosiin. Komission mukaan tilintarkastuksella on tärkeä asema yleisen luottamuksen ja

markkinoiden luottamuksen palauttamisessa. Komissio sai lähes 700 vastausta, joista 10 tuli Suomesta. Vastauksia tuli monilta eri sidosryhmiltä: ammattikunnalta, valvojilta, sijoittajilta, yliopistomaailman edustajilta, yrityksiltä, hallintoviranomaisilta, ammatillisilta järjestöiltä ja yksityisiltä henkilöiltä. Kuulemisessa ilmeni sekä muutosvastaisuutta että muutoshalukkuutta. Suurin osa vastaajista oli kuitenkin sitä mieltä, että tilintarkastajan raportointia pitäisi kehittää. Enemmistön mukaan nykyinen tilintarkastuskertomus ei tuo tarpeeksi tietoa siitä, onko yrityksen talous terveellä pohjalla. (Euroopan komission vihreä kirja 2010; Työ- ja elinkeinoministeriö 2012).

Toukokuussa 2011 kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB teki ensimmäisen ehdotuksen Euroopan komission vihreän kirjan (lokakuu 2010) pohjalta. IAASB julkaisi silloin konsultaatiopaperin: ”Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change”, joka sisälsi viisi vaihtoehtoa tilintarkastajan raportoinnin kehittämiseen. Ensimmäinen vaihtoehto koski nykyisen tilintarkastuskertomuksen muodon ja rakenteen parantamista. Toinen vaihtoehto koski tilintarkastusstandardin ISA 720:n vaatimuksia, jonka mukaan tilintarkastajan tulisi raportoida epä johdonmukaisuuksista ja puutteellisuuksista. Kolmannessa vaihtoehdossa haluttiin tuoda lisäkappaleita tilintarkastuskertomukseen, jotka tarjoaisivat enemmän informaatiota tilintarkastuksesta. Neljäs vaihtoehto koski hyvä hallinnointitapa –mallia. Viides vaihtoehto koski tilintarkastajan toiminnan laajentamista myös sellaiseen toimintaan, joka ei kuulu nykyiseen tilintarkastuksen laajuuteen. IAASB:n tarkoituksena oli tilintarkastuksen arvon lisääminen kaventamalla informaatio- ja odotuskuilua. (IAASB 2011).

IAASB:n laatima ehdotus (toukokuu 2011) sai jatkoa vielä samana vuonna. Euroopan komissio julkaisi marraskuussa 2011 ehdotuksen uudesta tilintarkastusasetuksesta, jonka yhtenä osa-alueena oli tilintarkastajan raportoinnin kehittäminen. Tilintarkastuskertomuksen sisältöä laajennettaisiin nykyisestä käytössä olevasta vakiosisältöisestä kertomuksesta ja lisäksi tilintarkastajan tulisi antaa erillinen kertomus tarkastetun yhteisön tilintarkastusvaliokunnalle (Työ- ja elinkeinoministeriö 2012). Komission ehdotuksen (marraskuu 2011) mukaan tilintarkastajan tai tilintarkastusyhteisön tulee esittää tilintarkastuksen tulokset PIE-yhteisöjen (yleisen edun kannalta merkittävien yhteisöjen, kuten pörssi-, pankki-, ja vakuutusyhtiöt) lakisääteisestä tilintarkastuksesta tilintarkastuskertomuksessa. Komissio on katsonut, että tilintarkastuskertomusten laajentaminen aiheuttaa lisäkustannuksia sekä tarkastettaville PIE-yhteisöille että näitä tarkastaville tilintar-

kastusyhteisöille. Kokonaiskustannuksia on vaikea arvioida, mutta komission mukaan vaikutusten arviointi osoittaa, että molemmat osapuolet voivat kattaa nämä lisäkustannukset. (Komissio 2011, Työ- ja elinkeinoministeriö 2012, Sviili 5/2012).

Komission radikaaleimmat ehdotukset (marraskuu 2011) eivät ole saaneet kannatusta. Ammattilehtikirjoittelussa KHT-yhdistys ja tilintarkastajat ovat olleet erittäin kriittisiä. KHT-yhdistyksen mukaan komissio ehdottaa tarpeettoman yksityiskohtaista ja osin epärelevanttia ja teknistä sisältöä tilintarkastuskertomukseen. Komission ehdotuksesta (marraskuu 2011) ei käy ilmi tarkastettavan yhtiön ja tilintarkastajan roolien selkeys ja tehtävien erot. Ehdotus ei lisää ymmärrystä tilintarkastuksen sisällöstä, eikä siten kaivenna odotuskuilua. KHT-yhdistyksen mukaan uhkana on ennemminkin odotuskuilun syveneminen ja riskinä nykyisen mallin selkeyden menettäminen. (KHT-yhdistys 2012).

KHT-tilintarkastaja Suomelan mukaan EU:n ehdottamat muutokset (marraskuu 2011) PIE-yhteisöjen tilintarkastukseen ovat turhia ja pahimmillaan vahingollisia. Hänen mukaan komission julkaisema lehtitiedote muutosehdotuksista alkaa yksikantaisella toteamuksella, että finanssikriisi on paljastunut merkittäviä puutteita tilintarkastuksessa Euroopassa. Eerolan mukaan mihinkään nimenomaiseen tapaukseen ei viitata, mutta evidenssinä pidetään sitä, että joidenkin rahoituslaitosten tila on todettu pian puhtaan tilintarkastuskertomuksen saamisen jälkeen heikoksi. Hän painottaa, että muutokset rahoituslaitosten taloudellisessa tilassa erityisesti finanssikriisin aikaan olivat nopeita eikä nopea taloudellisen tilan muutos ole indikaatio sen enempää taloudellisen raportoinnin kuin sen tarkastuksen puutteista. Suomelan mukaan vakimuotoista tilintarkastuskertomusta eivät lue sen enempää osakkeenomistajat kuin muutkaan yritysten sidosryhmät, jonka vuoksi standardikertomuksen laajentaminen on enemmän tai vähemmän turhaa. (Suomela 3/2012).

Viimeisin julkaisu tilintarkastuskertomuksen kehittämisestä ilmestyi lokakuussa 2012. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB julkaisi silloin toisen konsultaatiopaperin: ”Improving The Auditor’s Report”. Siinä on hylätty monia Euroopan komission ehdottamia (marraskuu 2011) lisäyksiä tilintarkastuskertomukseen. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB haluaa kuitenkin lisätä informaatiota nykyiseen vakiosisältöiseen tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan tulisi aina esittää johtopäätökset

johdon käyttämästä toiminnan jatkuvuus –olettamuksesta ja raportoida tilintarkastuskertomuksessa kaikki tieto, joka viittaa epävarmuuteen yhtiön toiminnan jatkuvuudessa. Eniten keskustelua on herättänyt ehdotus tilintarkastajan selostusosiosta (Auditor Commentary). Siinä tilintarkastajan pitäisi kertoa asioista, joita hän on korostanut päätöksenteossaan ja jotka ovat tärkeitä lukijan ymmärrykselle tarkastetusta tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksesta. IAASB haluaa siis parantaa tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta ja tuoda siihen enemmän tietoa suoritetusta tilintarkastuksesta. Tällä hetkellä IAASB ottaa vastaan mielipiteitä sidosryhmiltä ja jatkaa aiheen tutkimista. (IAASB 2012).

Tilintarkastuskertomukseen on odotettavissa muutoksia. Euroopan parlamentti haluaa kehittää tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa ja tilintarkastuksen laatua. Euroopassa julkista keskustelua on käyty paljon ehdotuksista. Tämän tutkimuksen tarkoituksena on tutkia suomalaisten KHT-tilintarkastajien näkemyksiä IAASB:n toisen konsultaatiopaperin ehdotukseen (lokakuu 2012) tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta.

1.2 Aikaisemmat tutkimukset

Tilintarkastuskertomusten sisältämää informaatiota on käytetty paljon tutkimuskohteena etenkin konkurssiennustamisen tutkimisessa ja sidosryhmien reagoinnissa kertomuksensa annettuun informaatioon. Huomautus toiminnan jatkuvuuden epävarmuudesta tilintarkastuskertomuksessa on hyvä apuväline sidosryhmille heidän arvioidessaan yrityksen mahdollista ajautumista konkurssiin.

Hopwood, McKeown & Mutchler (1989) tutkivat ehdollisten tilintarkastuskertomusten yhteyttä konkurssin ennustamiseen. Tulokset osoittivat, että konkurssin ennustamismallien avulla yritykset voitiin luokitella toimiviin ja konkurssiyrityksiin vuotta ennen konkurssia. Tutkimuksessa tarkasteltiin myös ehdollisten tilintarkastuskertomusten lisätietoja. Tutkijat havaitsivat, että ehdollisten tilintarkastuskertomuksien lisätiedoilla, jotka liittyivät toiminnan jatkuvuuden epävarmuuteen, oli yhteys konkurssiin. Ehdolliset tilintarkastuskertomukset ovat hyviä aikaisia varoittajia yrityksen taloudellisista vaikeuksista. (Hopwood, McKeown & Mutchler 1989, 28-48).

Koh (1991) vertaili konkurssin ennustamismallia ja tilintarkastuskertomuksessa annettua lausuntoa toiminnan jatkuvuudesta. Aineisto koostui 165 yhdysvaltalaisesta konkurssiyrityksestä ja näiden vastinpareista ajalta 1978-1985. Tulokset osoittivat, että konkurssin ennustamismalli luokitteli yritykset tilintarkastajien luokittelua paremmin toimiviin ja konkurssiyrityksiin, mutta ero ei ollut suuri. Tutkimuksen johtopäätös oli, että konkurssin ennustamismallit ovat tilintarkastajille hyviä apuvälineitä heidän arvioi-
dessaan yrityksen toiminnan jatkuvuutta tilintarkastuskertomuksessa. (Koh 1991, 331-338).

Chen & Church (1996) tutkivat tilintarkastuskertomuksessa olevaa toiminnan jatkuvuus –huomautusta ja markkinoiden reaktion välistä yhteyttä tapauksissa, joissa yrityksen asettamista konkurssiin haettiin. Aineisto koostui 106 konkurssiin menneestä yrityksestä, jotka luokiteltiin sen mukaan, olivatko ne saaneet konkurssia edeltävänä tilikautena vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen vai toiminnan jatkuvuus -huomautuksen. Tutkimustulokset osoittivat, että osakkeiden hinta laski selvästi vähemmän, jos yritys oli saanut edeltävänä tilikautena toiminnan jatkuvuus –huomautuksen. Markkinat reagoivat vähemmän yrityksen konkurssiin hakeutumisesta toiminnan jatkuvuus –huomautuksen kuin vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen antamisen jälkeen. (Chen & Church 1996, 117-128).

Frost (1997) tutki mukautetun tilintarkastuskertomuksen saaneen yhtiön tiedotuspolitiikan ja pörssikurssin vaikutuksia ajalta 1982-1990. Tutkimuksessa tutkittiin 81 yhtiötä, jotka kuuluivat Iso-Britannian pörssiin. Tutkimuksessa havaittiin, että mukautetun tilintarkastuskertomuksen saaneiden yritysten taloudellinen tilanne oli paljon heikompi kuin vakimuotoisen tilintarkastuskertomuksen saaneiden yritysten tilanne. Tutkimustulokset osoittivat, että mukautuksen saaneiden yritysten tiedotuspolitiikka oli monessa tapauksessa liian positiivista ja sijoittajat eivät uskoneet näihin pörssitiedotteisiin. (Frost 1997, 163-187).

Spathis (2003) tutki voidaanko tilintarkastuskertomuksen mukauttamista ennustaa. Tutkimusaineisto koostui kreikkalaisten pörssiyhtiöiden tilinpäätöstiedoista ajalta 1997-1999. Tutkimuksessa havaittiin, että tilintarkastusyhteisöllä oli riski menettää asiakas mukautetun tilintarkastuskertomuksen myötä. Toisaalta tilintarkastusyhteisö saattoi saada syytteen ja menettää maineensa, jos he epäonnistuivat lausunnon antamisessa. Spat-

his löysi taloudellisia tunnuslukuja ja ei-taloudellisia tekijöitä, jotka helpottivat mukautuksen saamista. Hän ei kuitenkaan kyennyt kehittämään täydellistä mallia, jonka avulla mukautettu tilintarkastuskertomus voitaisiin täydellä varmuudella ennustaa. (Spathis 2003, 267).

Suomessa tilintarkastuskertomuksia on tutkittu hieman vähemmän. Erkki Laitinen ja Teija Laitinen (1998) analysoivat 37 suomalaisen pörssiyhtiön tilinpäätöstiedot ja tilintarkastuskertomukset ajalta 1992 - 1994. He tutkivat yhteensä 111 tilintarkastuskertomusta, joista kahdeksan sisälsi mukautuksen. Mukautuksen saaneita pörssiyhtiöitä oli vain kolme. Tutkimuksessa he käyttivät 16 tunnuslukua, jonka perusteella he huomasiivat, että mukautetun tilintarkastuskertomuksen saaneilla yrityksillä oli heikko kannattavuus, paljon velkaa ja hidas kasvuvauhti. Tutkimustulokset osoittivat, että tilintarkastaja antaa mukautetun tilintarkastuskertomuksen ainoastaan todella vaikeassa taloudellisessa tilanteessa oleville yhtiöille. (Laitinen & Laitinen 1998, 639-653).

Sundgren (1998) tutki mukautetun tilintarkastuskertomuksen antamisen ja tilintarkastajan auktorisoinnin välistä suhdetta suomalaisissa pienissä ja keskisuurissa yrityksissä. Aineistona oli 304 toimivaa yritystä ja 188 konkurssiin mennyttä yritystä. Hän havaitsi, että ns. maallikkotilintarkastajan todennäköisyys antaa mukautettu tilintarkastuskertomus on huomattavasti pienempi kuin auktorisoidun tilintarkastajan. Lisäksi hän havaitsi, että HTM- ja KHT-tilintarkastajien raportoinnin välillä ei ollut eroavaisuuksia. Sundgren tutki myös muita tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen vaikuttavia tekijöitä kuin tilintarkastajan pätevyys. Yleisin syy tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen oli, että yrityksen jäljellä oleva pääoma oli ollut alle puolet osakepääomasta. (Sundgren 1998, 441-465).

1.3 Tutkimuksen tavoite ja rajaukset

Tässä tutkimuksessa keskitytään kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan IAASB:n toiseen konsultaatiopaperiin (lokakuu 2012) laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta, koska se on tällä hetkellä uusin ehdotus tilintarkastuskertomuksen kehittämisestä. Tut-

kimuksen tavoitteena on selvittää KHT-tilintarkastajien näkemyksiä IAASB:n ehdotuksesta (lokakuu 2012). Tutkimuskysymys on:

- Millaisia näkemyksiä KHT-tilintarkastajilla on kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan ehdotuksesta tilintarkastuskertomuksen laajentamiseksi?

Alakysymykset on muodostettu IAASB:n toisen konsultaatiopaperin (lokakuu 2012) pohjalta. IAASB:n ehdotuksen (lokakuu 2012) tavoitteena on lisäarvon tuominen sidosryhmille sekä odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä. Alakysymykset ovat:

- Kaventaako kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan ehdotus tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta odotus- ja informaatiokuilua tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä?
- Vaikuttaako kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan ehdotus tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon ja tuoko se lisäarvoa sidosryhmille?

Tutkimus toteutettiin haastattelututkimuksena KHT-tilintarkastajille ja haastattelukysymykset oli laadittu IAASB:n toisen konsultaatiopaperin (lokakuu 2012) muutosehdotuksista. IAASB aikoo kaventaa tilintarkastajien ja sidosryhmien odotus- ja informaatiokuilua tuomalla lisää informatiivisuutta tilintarkastuskertomukseen. Sidosryhmillä IAASB tarkoittaa erityisesti potentiaalisia sijoittajia, jotka eivät voi osallistua yhtiökokoukseen. Tilintarkastuskertomus on ainoa julkinen raportti, jonka perusteella sijoittajat ja muut ulkoiset sidosryhmät saavat tietoa tehdystä tilintarkastuksesta. Tämän vuoksi tutkimus rajattiin pörssiyhtiöihin ja tutkimus toteutettiin KHT-tilintarkastajille. Tilintarkastuslain 5 §:n mukaan yhteisön on valittava KHT-tilintarkastaja, jos kyse on julkisen kaupankäynnin kohteena olevasta yhtiöstä eli pörssiyhtiöstä. Tilintarkastajan lakisääteistä raportointia käsitellään tilintarkastuslain 14-16 §:ssä. Tilintarkastajan kirjalliset lakisääteiset raportit ovat tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja. Tässä tutkimuksessa keskitytään ainoastaan tilintarkastuskertomusta koskeviin seikkoihin. Tilintarkastajat ja tilintarkastusyhteisöt tarjoavat myös neuvontapalveluja yhtiöille, jonka vuoksi tutkimuksen ulkopuolelle rajataan tilintarkastajan vapaaehtoinen raportointi.

1.4 Tutkimusmetodi

Tutkimuksen empiirinen osuus toteutettiin kvalitatiivisena eli laadullisena tutkimuksena. Kvalitatiivisessa haastattelututkimuksessa on kysymys avointen kysymysten tai keskusteluteemojen esittämisestä valituille yksilöille, tässä tapauksessa suomalaisille KHT-tilintarkastajille. Kvalitatiivinen tutkimusaineisto on usein ilmaisultaan tekstiä ja objektiivisuus saavutetaan siten, että tutkija ei sekoita omia uskomuksiaan, asenteitaan ja arvostuksiaan tutkimuskohteeseen. Sen sijaan tutkija pyrkii vuorovaikutukseen kohteensa kanssa ja nimenomaan yrittää ymmärtää haastateltavan henkilön näkökulmia ja ilmaisuja. Tulkintavaiheessa saatua aineistoa pyritään ymmärtämään ja teoriaa käytetään aineiston lukemisen, tulkinnan ja ajattelun lähtökohtana. (Tilastokeskus 2013).

Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on kyse todellisen elämän kuvaamisesta, joka on moniulotteinen. Tutkimuksessa huomioidaan, että tapahtumat muovaavat samanaikaisesti toinen toisiaan ja on mahdollista löytää monensuuntaisia suhteita tapahtumien välillä. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa pyritään tutkimaan kohdetta kokonaisvaltaisesti. Tutkija ei voi täysin irtisanoutua arvolähtökohdista, sillä arvot muokkaavat tutkittavaa ilmiötä. Objektiivisuutta ei ole mahdollista saavuttaa perinteisessä mielessä, sillä se mitä tutkija tutkii ja mitä hän tietää kietoutuvat toisiinsa. Tulokset ovat ehdollisia selityksiä tiettyyn aikaan ja paikkaan rajoittuen. Kvalitatiivisessa tutkimuksessa on pyrkimys pikemminkin löytää tai paljastaa tosiasioita kuin todentaa jo olemassa olevia väittämiä. (Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 157)

Kvalitatiivinen tutkimus voidaan toteuttaa monin eri muodoin. Kvalitatiivisen tutkimuksen tyypillisiä piirteitä ovat:

1. Tutkimus on luonteeltaan kokonaisvaltaista tiedon hankintaa ja aineisto kerätään luonnollisessa ja todellisessa tilanteessa.
2. Ihmisiä suositaan tiedonkeruun instrumenttina. Tutkija luottaa enemmän omiin havaintoihinsa ja keskusteluihin tutkittavien kanssa kuin mittausvälineiden tietoon.
3. Tutkija pyrkii paljastamaan odottamattomia seikkoja ja lähtökohtana on aineiston monitahoinen ja yksityiskohtainen tarkastelu.

4. Aineiston hankinnassa käytetään laadullista metodia. Suositetaan metodeja, joissa tutkittavien näkökulmat ja ääni pääsevät esiin, esimerkiksi teemahaastattelu.
5. Kohdejoukko valitaan tarkoituksenmukaisesti.
6. Tutkimussuunnitelma muotoutuu tutkimuksen edetessä.
7. Tapauksia käsitellään ainutlaatuisesti ja aineistoa tulkitaan sen mukaisesti.

(Hirsjärvi, Remes & Sajavaara 2007, 160).

Tutkimuksen luonne on kvalitatiivinen, jossa aineisto on kerätty todellisessa tilanteessa teemahaastatteluna. Tutkija teki havaintoja haastattelutilanteessa ja nauhoitti keskustelut. Tutkimuksessa pyrittiin tuomaan esille myös odottamattomia seikkoja ja asiaa tarkasteltiin monesta näkökulmasta. Kohdejoukoksi valittiin kokeneita KHT-tilintarkastajia, koska tarkoituksena oli saada juuri heidän näkemyksensä aiheesta. Tutkimusmetodin vuoksi suunnitelma muotoutui hieman haastattelujen edetessä. Jokaisesta haastattelutilanteesta kertynyt aineisto käsiteltiin ja tulkittiin yksilöllisesti.

1.5 Tutkimuksen rakenne

Tutkimuksen teoreettisessa viitekehyksessä käsitellään tilintarkastusalan sääntelyä. Ensin kerrotaan kansallisesta lainsäädännöstä, jonka jälkeen siirrytään kansainväliseen lainsäädäntöön. Sitten perehdytään tilintarkastuskertomuksen kehitykseen ja kerrotaan siitä miten on päädytty nykyiseen tilintarkastuskertomukseen. Tämän jälkeen käsitellään nykyistä tilintarkastuskertomusta ja sen sisältöä. Ensimmäisenä käsitellään tilintarkastuskertomuksen sisältövaatimuksia. Seuraavaksi käsitellään vakiomuotoista ja mukautettua tilintarkastuskertomusta. Sen jälkeen keskitytään tilintarkastuskertomuksessa huomauttamiseen ja lisätietokappaleeseen. Lisäksi kerrotaan tarkemmin tilintarkastajan raportoinnista, kun yrityksen toiminnan jatkuvuus on uhattuna. Tämän jälkeen käsitellään tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilua. Teoreettisen viitekehyksen lopussa perehdytään IAASB:n ehdotukseen (lokakuu 2012) tilintarkastuskertomukseen laajentamisesta, johon tutkimuksen empiirinen osuus perustuu.

Teoreettisen viitekehyksen jälkeen tulee tutkimuksen empiirinen osuus, joka koostuu haastattelututkimuksesta KHT-tilintarkastajille. Ensin kerrotaan tutkimuksen kohde-

ryhmästä, tutkimusaineiston keruusta ja tutkimusaineiston analysoinnista. Tämän jälkeen käsitellään tutkimuksen tuloksia. Tuloksissa kerrotaan haastateltujen KHT-tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta. Keskeisiä teemoja ovat: tilintarkastuskertomuksen pituus, lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta, tilintarkastajan tehtävä, tilintarkastajan vastuu, tilintarkastajan raportointi, asiakasyhtiön koko, tilintarkastuksen hinta, tilintarkastuksen laatu ja byrokratia. Lopuksi esitellään yhteenveto tuloksista ja tutkimuksen johtopäätökset.

2 TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN LAATIMINEN JA SIIHEN VAIKUTTAVA SÄÄNTELY

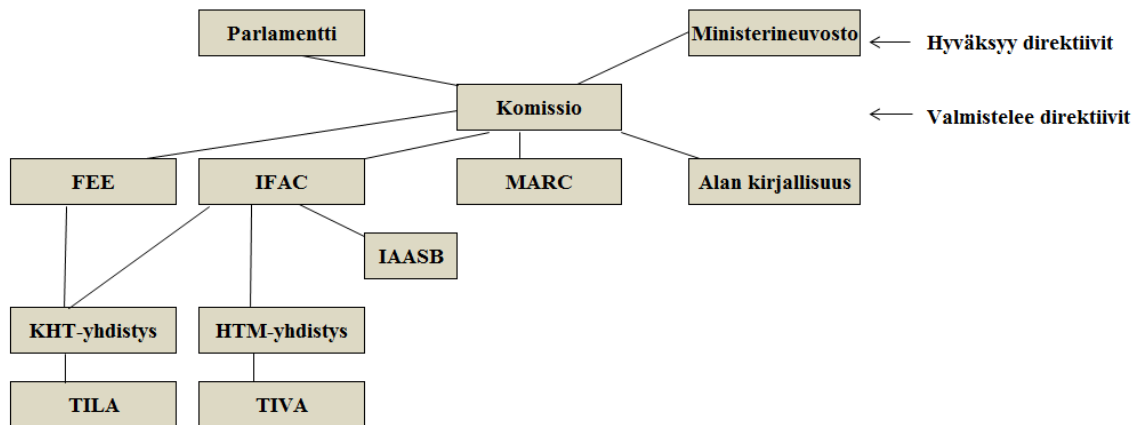
2.1 Tilintarkastuksen kansallinen sääntely

Suomessa lakisääteinen tilintarkastus on se tilintarkastuksen osa-alue, josta säädetään tilintarkastuslaissa. Nykyinen tilintarkastuslaki (459/2007) tuli voimaan 1.7.2007. Tilintarkastuslaki (459/2007) on yleislaki, jonka soveltamisala pääosin vastaa kirjanpitolain (1336/1997) soveltamisalaa. Lähtökohta on, että kaikki kirjanpitovelvollisten yhteisöjen ja säätiöiden on valittava tilintarkastaja, ellei niihin voida soveltaa tilintarkastuslaissa säädettyjä poikkeuksia (TilintL 4 §). Tilintarkastusasetus (735/2007) sisältää tarkemmat säännökset tilintarkastuslaissa tarkoitetusta tilintarkastajarekisteristä (TilintL 37 §), jota tilintarkastuslautakunta TILA ylläpitää.

Tilintarkastajan on noudatettava hyvää tilintarkastustapaa tehtäviä suorittaessaan (TilintL 22§). Hyvä tilintarkastustapa on tapaoikeutta, jota noudattaessaan tilintarkastaja on toiminut kaikkien voimassa olevien säännösten ja määräysten mukaan. Tilintarkastajan on myös noudatettava ammattieettisiä periaatteita suorittamalla tilintarkastuslaissa (459/2007) säädetty tehtävät ammattimaisesti, rehellisesti, objektiivisesti ja huolellisesti yleinen etu huomioon ottaen (TilintL 20 §). Ammattieettisiä periaatteita säännellään KHT-yhdistyksen eettisillä ohjeilla, jotka perustuvat kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFAC:n eettisiin ohjeisiin. (Halonen & Steiner 2010, 32-39).

2.2 Tilintarkastuksen kansainvälinen sääntely

Tilintarkastajan pitää toimia kansainvälinen tilintarkastuslautakunnan IAASB laatimien ja kansainvälisen tilintarkastajaliiton IFACin hyväksymien kansainvälisten ISA-tilintarkastusstandardien mukaan. ISA-standardien soveltamiseen ovat sekä KHT-yhdistys, että HTM-yhdistys sitoutuneet IFACin jäseninä. (Blumme 2008, 65-70). Tilintarkastusta säätelee EU-tasolla monta eri tahoa. Seuraavassa kuviossa esitellään tilintarkastusta muokkaavat tahot EU-tasolla:



KUVIO 2. Tilintarkastusta muokkaavat tahot EU-tasolla (Kosonen 2005, 59)

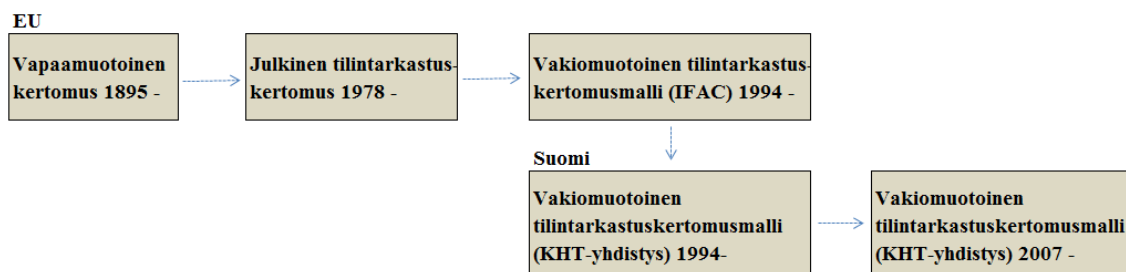
Euroopan parlamentti ja ministerineuvosto hyväksyy direktiivit. Euroopan komissio on Euroopan unionin toimielin, joka valmistelee direktiivit. Komission ehdotuksiin vaikuttavat alan kirjallisuuden lisäksi monet tahot. Euroopan Tilintarkastajaliitto FEE (Fédération des Experts Comptables Européens) pyrkii yhtenäistämään tilintarkastusalan sääntelyä ja ammatinharjoittamista Euroopassa. MARC (Maastricht Accounting and Auditing Research Center) on Maastrichtin kirjanpidon ja tilintarkastuksen tutkimuskeskus. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) on kansainvälisen tilintarkastajaliitto IFAC:n (International Federation of Accountants) alainen ja vastaa hyvää tilintarkastustapaa ohjaavien kansainvälisten ISA-tilintarkastusstandardien valmistelusta. KHT-yhdistys ja HTM-yhdistys ovat IFAC:n ja FEE:n jäseniä. TILA on keskuskauppakamarin tilintarkastuslautakunta, joka hyväksyy KHT-tilintarkastajat ja KHT-yhteisöt sekä valvoo heitä. TIVA on kauppakamarin tilintarkastusvaliokunta, joka valvoo HTM-tilintarkastajia ja HTM-yhteisöjä. (Kosonen 2005, 59; KHT-yhdistys).

2.3 Tilintarkastuskertomuksen kehitys

Lakisääteisen tilintarkastuksen voidaan katsoa alkaneen osakeyhtiölain säätämisestä vuonna 1895. Lakisääteisen tilintarkastuksen alkuaikoina tilintarkastuskertomukset olivat vapaamuotoisia ja sisällöltään ilmaisurikkaita. Vuonna 1978 tilintarkastuskertomus muuttui julkiseksi osakeyhtiölain myötä. Tilintarkastajien tuli lausua mielipiteensä yh-

tiön tilasta kirjallisesti, vaikka laki ei velvoittanut kirjallista muotoa. 1900-luvun alkupuolella tilintarkastuskertomuksen muoto ja sisältö vaihtelivat suuresti. Tilintarkastuskertomusten kirjavuudesta haluttiin päästä eroon ja pyrkiä kohti vakiomuotoista kertomusmallia. Vuonna 1994 uuden tilintarkastuslain myötä IFAC antoi tilintarkastuskertomusmallin, jonka pohjalta KHT-yhdistys suunnitteli vakiomuotoisen tilintarkastuskertomusmallin. Vakiomuotoista tilintarkastuskertomusta arvosteltiin paljon. (Kosonen 2001).

1990-luvun loppupuolella tilintarkastajien raportointivelvollisuutta haluttiin laajentaa muun muassa harmaan talouden ilmiöiden ehkäisemiseksi. Tilintarkastuksen odotuskui- lu vallitsi tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen ja sitä lukevan yleisön välissä. Tilintarkastaja ja tilintarkastuskertomuksen lukija eivät nähneet tilintarkastajan roolia samalla tavalla. Sidosryhmät odottivat tilintarkastajilta enemmän informaatiota yrityksen tilasta ja tulevaisuudesta, kun taas tilintarkastajat korostivat tilintarkastuksen lakisääteisyttä. Näkemysero syntyi odotusten ja suoritusten erilaisuudesta, jota kutsuttiin odotuskui- lukuksi. Kuviossa 3 esitellään tilintarkastuskertomuksen kehittymistä. (Kosonen 2001).



KUVIO 3. Tilintarkastuskertomuksen kehittyminen (Kosonen 2005).

Vuonna 2007 Suomessa tuli voimaan uusi tilintarkastuslaki 459/2007, jonka pohjalta KHT-yhdistys suunnitteli uuden vakiomuotoisen tilintarkastuskertomusmallin (liite 1). Uutta KHT-yhdistyksen hyväksymää tilintarkastuskertomusmallia on sovellettu 1.7.2007 tai sen jälkeen alkaneiden tilikausien tilintarkastuksiin. KHT-yhdistyksen tavoitteena oli vakiomuotoinen malli, joka vastasi ISA 700-standardia ja otti huomioon kansalliset erityispiirteet. Uusi tilintarkastuskertomusmalli toi muutoksen vanhaan malliin niin, että tilintarkastajan ei tarvinnut enää täydentää tilinpäätöstietoja. Uuden tilin-

tarkastuslain (459/2007) myötä tilintarkastuskertomus pysyi standardisoituna raporttina, joka ei kaventanut tilintarkastajien ja sidosryhmien välistä odotuskuilua. (Blumme 2008, 145-147).

2.4 Nykyisen tilintarkastuskertomuksen sisältö

Tilintarkastuskertomuksen antaa tilintarkastaja. Tilintarkastajan tavoitteena on selvittää, onko tilinpäätös kaikilta olennaisilta osin laadittu soveltavan tilinpäätösnormiston mukaisesti (Halonen & Steiner 2010, 42). Tilintarkastajan tehtävänä on yhteisön kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tarkastaminen (TilintL 11 §). Lakisääteinen tilintarkastus voidaan määritellä myös siten, että se koostuu siitä työstä, jonka tilintarkastaja tekee, jotta hän voi antaa tilintarkastuskertomuksen ja muut lakisääteiset raportit (Horsmanheimo & Steiner 2008, 21).

Tilintarkastuslain 14–16 § koskevat tilintarkastajan raportointia. Kirjalliset lakisääteiset raportit ovat tilinpäätösmerkintä, tilintarkastuskertomus ja tilintarkastuspöytäkirja (Halonen & Steiner 2010, 450). Tilintarkastaja antaa käytännössä yhtiön johdolle muitakin tietoja suullisesti tai kirjallisesti raporttien, muistioiden ja erilaisten selvitysten muodossa ja tämä raportointi perustuu käytäntöön, sopimukseen tai tilintarkastajan harkintaan (Blumme 2008, 150). Tärkein kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen sekä hallinnon tarkastuksesta annettava raportti on tilintarkastuskertomus (Horsmanheimo & Steiner 2008, 328). Tilintarkastajan on annettava kultakin tilikaudelta tilintarkastuskertomus, jossa hän raportoi tarkastuksen tuloksista.

Tilintarkastuslain 15 § sisältää vaatimuksia tilintarkastuskertomuksen sisällön suhteen. Muilta osin tilintarkastuskertomuksen muoto ja yksityiskohtainen sisältö määräytyvät hyvän tilintarkastustavan ja ISA-standardien perusteella. Tilintarkastuslain 15.1 §:n mukaan tilintarkastuskertomus on päivättävä ja allekirjoitettava. Siinä on myös yksilöitävä kohteena oleva tilinpäätös sekä ilmoitettava, mitä tilinpäätössäännöstöä tilinpäätöksen laatimisessa on noudatettu. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa on ilmoitettava ISA-standardien noudattamisesta. Tilintarkastuslain 15.2 §:n mukaan tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto siitä, antavatko tilinpäätös ja toimintakertomus noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tu-

loksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastuskertomuksessa on oltava lausunto myös siitä, ovatko tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ristiriidattomia. Tilintarkastuslain 15.6§:n mukaan tilintarkastuskertomus on luovutettava tarkastuskohteen hallitukselle tai vastaavalle toimielimelle viimeistään kaksi viikkoa ennen sitä kokousta, jossa tilinpäätös on esitettävä vahvistettavaksi.

Tilintarkastusstandardi 700:n mukaisessa tilintarkastuskertomuksessa on 10 osaa, jotka ovat seuraavat:

1. Otsikko
2. Vastaanottaja
3. Johdantokappale
4. Toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
5. Tilintarkastajan velvollisuudet
6. Tilintarkastajan lausunto
7. Muut raportointivelvoitteet
8. Tilintarkastajan allekirjoitus
9. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
10. Tilintarkastajan osoitetiedot

(Halonen & Steiner 2010, 461-464).

Tilintarkastuskertomuksen otsikko erottelee tilintarkastuskertomuksen muista raporteista. Sen tulee olla osoitettu toimeksiannon luonteen ja lainsäädännön edellyttämälle taholle, yleensä yhtiökokoukselle tai tarkastuskohteen omistajille. Johdantokappaleessa yksilöidään tarkastuksen kohteena ollut yhteisö ja todetaan, että tilinpäätös on ollut tilintarkastuksen kohteena. Johdantokappaleessa mainitaan myös kaikki tilinpäätöslaskelmat ja viitataan tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin. Lisäksi johdantokappaleessa yksilöidään kunkin tilinpäätöslaskelman ajankohta ja kattama ajanjakso. (Halonen & Steiner 2010, 462).

Kuvaus toimivan johdon vastuusta tilinpäätöksen suhteen sisältää selostuksen johdon velvollisuuksista. Tilinpäätös on laadittava sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti ja sisäinen valvonta on järjestettävä. Johdolla on vastuu siitä, että tilinpäätös antaa oikean ja riittävän kuvan, eikä siinä ole väärinkäytöksestä ja virheestä johtuvaa olen-

naista virheellisyttä. Tämän velvollisuuden täyttämiseksi toimiva johto suunnittelee, ottaa käyttöön ja ylläpitää sisäistä valvontaa, jonka avulla ehkäistään, havaitaan ja korjataan väärinkäytöksistä tai huolimattomuudesta johtuvia virheitä tai puutteita. Tämä edellyttää, että toimiva johto tekee kohtuullisia kirjanpidollisia arvioita. Johto valitsee asianmukaiset tilinpäätöksen laatimisperiaatteet ja soveltaa niitä. (Halonen & Steiner 2010, 462; KHT-yhdistys 2007, 191).

Tilintarkastajalla on velvollisuus antaa tilintarkastuksen perusteella lausunto tilinpäätöksestä. Tilintarkastuskertomuksessa tulee mainita, että tarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti noudattaen eettisiä vaatimuksia. Lisäksi tilintarkastaja vakuuttaa, että tilintarkastus on suunniteltu ja toteutettu kohtuullisen varmuuden saamiseksi siitä, ettei tilinpäätökseen sisälly olennaista virhettä tai puutetta. Tilintarkastaja esittää tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuksen sisällöstä seuraavat asiat: evidenssin hankinta, tilintarkastustoimenpiteet, arviot laatimisperiaatteista, johdon arvioista ja yleisistä esittämistavoista. Lopuksi tilintarkastaja mainitsee, että tilintarkastusta varten on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lausunnon antamisen perustaksi. (KHT-yhdistys 2007, 199-200).

Tilintarkastaja antaa lausunnon tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Hän ottaa kantaa, antaako tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston tarkoittamalla tavalla oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Tilintarkastaja antaa lausunnon myös tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen ristiriidattomuudesta. Kun tilintarkastaja on todennut tilinpäätöksen antavan oikean ja riittävän kuvan sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, lausunto on vakioamuotoinen ja sovellettava tilinpäätösnormisto yksilöidään. (Halonen & Steiner 2010, 463).

Tilintarkastuskertomuksessa voidaan esittää muihin raportointivelvoitteisiin liittyviä lausuntoja, jotka esitellään erillisessä kappaleessa. Näillä muilla raportointivelvoitteilla tarkoitetaan ISA-standardien velvoittamien raportointivaatimusten lisäksi erilaisia määräyksiin perustuvia muita raportoitavia asioita. Tilintarkastajaa voidaan esimerkiksi pyytää raportoimaan asioista, jotka tulevat hänen tietoonsa tarkastusta suorittaessa. Tilintarkastajaa voidaan pyytää suorittamaan lisätoimenpiteitä ja raportoimaan niistä tai anta-

maan lausunto esimerkiksi kirjanpidon asianmukaisuudesta. (Halonen & Steiner 2010, 464; KHT-yhdistys 2007, 196).

Tilintarkastaja allekirjoittaa aina tilintarkastuskertomuksen. Mikäli tilintarkastusyhteisö on valittu tilintarkastajaksi, päävastuullisen tilintarkastajan on myös allekirjoitettava tilintarkastuskertomus. Tilintarkastaja päivää aina tilintarkastuskertomuksen. Tilintarkastajan tulisi päivätä tilintarkastuskertomus aikaisintaan sille päivälle, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä. Tilintarkastuskertomuksessa tulee mainita toimipaikka, jossa tilintarkastaja työskentelee. (Halonen & Steiner 2010, 464; KHT-yhdistys 2007, 197).

Konsernissa emoyhtiön tilintarkastajan on myös annettava erityinen kertomus konsernista. Konsernin tilintarkastuskertomuksen laatimisessa noudatetaan soveltuvin osin edellä esitettyjä yksittäisen yhteisön tai säätiön tilintarkastuskertomusta koskevia säännöksiä. Konsernia koskevat tilintarkastuskertomuksen tiedot on tarkoituksenmukaista esittää osana emoyrityksen tilintarkastuskertomusta (Halonen & Steiner 2009, 451; Horsmanheimo & Steiner 2008, 330).

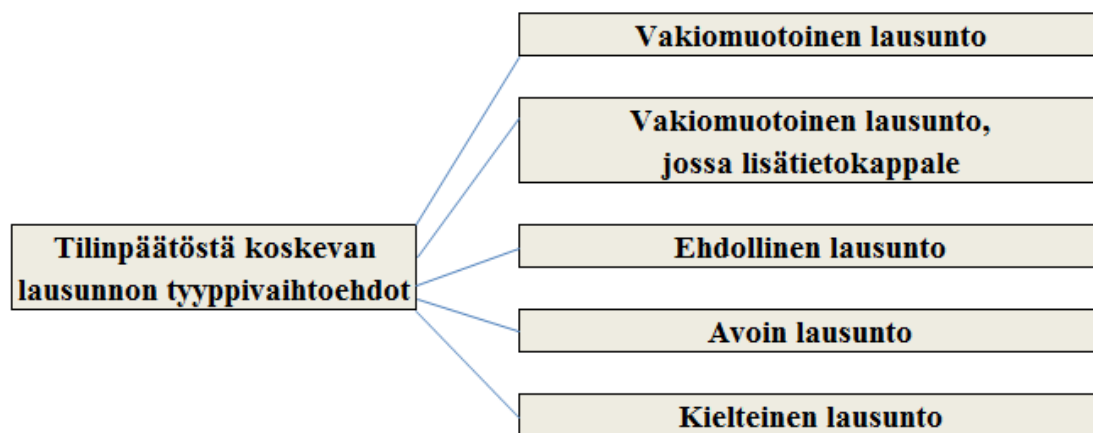
2.4.1 Vakiomuotoinen ja mukautettu tilintarkastuskertomus

Tilintarkastuskertomus annetaan vakiomuotoisena, kun tilintarkastuksessa ei ole ilmennyt mitään sellaista, joka antaisi aiheen poiketa vakiomallista. Tällöin tilintarkastus on voitu suorittaa ISA-standardeja noudattaen ja hyvän tilintarkastustavan mukaisesti (Halonen & Steiner 2010, 451; Horsmanheimo & Steiner 2008, 331). Tilintarkastuslain 15.2 §:n mukaan vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus annetaan, kun tilinpäätös ja toimintakertomus antavat noudatetun tilinpäätössäännösten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Lisäksi tilikauden toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tietojen pitää olla keskenään ristiriidattomia. KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta löytyy liitteestä 1.

Tilintarkastuskertomuksen mukauttaminen tarkoittaa sitä, että tilintarkastuskertomuksen sisältämä lausunto poikkeaa vakiomuodosta. Tällöin tilintarkastuskertomuksessa on huomautus tai tilintarkastaja on antanut tilintarkastuskertomuksessa lisätiedon (Halonen

& Steiner 2009, 451). Mukautetut kertomukset luokitellaan sen mukaan, vaikuttaako mukauttaminen lausuntoon vai ei (Blumme 2008, 147). Mukautettu-termiä ei mainita tilintarkastuslaissa ja termi on peräisin standardista ISA 705 ”Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvän lausunnon mukauttaminen”. Silloin, kun tilintarkastuskertomuksen sisältämä lausunto ei ole vakioimuotoinen, tilintarkastaja voi antaa ehdollisen lausunnon, jättää lausunnon antamatta tai antaa kielteisen lausunnon (Horsmanheimo & Steiner 2008, 332-334; Halonen & Steiner 2010, 466).

Yleisin tilintarkastuskertomus on standardiraportti, jossa on vakioimuotoinen lausunto. Harvinaisia tapauksia ovat lausunnon antamatta jättäminen tai kielteinen lausunto. Olennaisuus on tärkeässä osassa, kun tilintarkastaja harkitsee, millaisen lausunnon hän aikoo laatia. Tilintarkastaja ei välttämättä saa tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä jostain tilanteesta tai tapahtumasta, mutta hänen arvionsa mukaan vaikutukset eivät ole olennaisia, joten hän antaa silti vakioimuotoisen tilintarkastuskertomuksen. Jos tilanteen tai tapahtuman vaikutusten olennaisuus on suuri, tilintarkastaja harkitsee lausunnon mukauttamista. (Halonen & Steiner 2010, 458-459). Seuraavassa kuviossa esitetään tilinpäätöstä koskevan lausunnon tyyppivaihtoehdot:



KUVIO 4. Tilinpäätöstä koskevan lausunnon tyyppivaihtoehdot

Vakioimuotoinen lausunto

Vakioimuotoinen lausunto annetaan, kun tilintarkastaja on hankkinut tarpeellisen määrän tilintarkastusevidenssiä ja tilintarkastaja voi laatia lausunnon todeten, että tilinpäätös on

olennaisilta osin laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti. Tilintarkastaja voi halutessaan lisätä tilintarkastuskertomukseen lisätietokappaleen, jossa hän voi tähdentää jotain tilinpäätöksessä ilmenevää seikkaa. Lisätietokappale ei vaikuta vakiomuotoiseen lausuntoon. (Halonen & Steiner 2009, 258-259).

Ehdollinen lausunto

Tilintarkastaja antaa ehdollisen lausunnon, jos tilinpäätöstä ei ole laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti tai tilintarkastaja ei ole pystynyt hankkimaan tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä. Tilanne voi olla esimerkiksi sellainen, että toimiva johto on estänyt tilintarkastajaa suorittamasta tilintarkastustoimenpiteitä. Tällöin tilintarkastaja antaa mukautetun lausunnon ja perustelee syyt siihen. (Halonen & Steiner 2010, 459, 467).

Avoin lausunto

Tilintarkastaja voi myös jättää lausunnon antamatta kokonaan, jos tilintarkastuksen laajuutta on rajoitettu niin paljon, että tilintarkastajalla ei ole tarpeellista määrää tilintarkastusevidenssiä. Tilintarkastaja arvioi vaikutusten olevan niin olennaisia, että hän ei voi antaa lausuntoa tilinpäätöksestä. (Halonen & Steiner 2010, 459, 467).

Kielteinen lausunto

Tilintarkastaja antaa kielteisen lausunnon, jos tilintarkastajan ja toimivan johdon välillä on iso näkemysero tilinpäätösinformaatiosta. Tällöin tilintarkastajan mukaan tilinpäätöstä ei ole laadittu sovellettavan tilinpäätösnormiston mukaisesti, mutta toimiva johto on asiasta eri mieltä. Tilintarkastaja arvioi erimielisyyden koskevan seikan olennaisuutta ja voi tämän takia antaa kielteisin lausunnon tilintarkastuskertomuksessa. (Halonen & Steiner 2010 469, 467).

Tilintarkastajan tulee aina perustella lausuntonsa, jos hän mukauttaa tilintarkastuskertomuksen. Perusteleminen tapahtuu omassa kappaleessa ja siinä kerrotaan olennaiset asiat. Tilintarkastuspöytäkirjassa voidaan perustella laajemmin ja yksityiskohtaisemmin. Tilintarkastuspöytäkirja ei kuitenkaan korvaa tilintarkastuskertomusta. Jos tilintarkas-

tuskertomuksessa lausutaan jostakin, sitä ei voi korvata tilintarkastuspöytäkirjalla. (KHT-yhdistys 2007, 213).

2.4.2 Huomauttaminen ja lisätieto tilintarkastuskertomuksessa

Tilintarkastuslain 15.4 §:n mukaan tilintarkastajan on huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos tilitysvelvollinen tarkastuskohteessa on menetellyt laissa tarkoitettulla tavalla epäasianmukaisesti. Tilintarkastajan on huomautettava asiasta tilintarkastuskertomuksessa, jos esitys voitonjaosta tai tuloksen käsittelystä olisi yhteisölain, yhtiöjärjestyksen, yhtiösopimuksen tai sääntöjen vastainen. Vastaavasti tilintarkastajan ei tarvitse antaa lausuntoa vastuuvapaudesta, mutta hänen tulee huomauttaa siitä tilintarkastuskertomuksessa tilintarkastuslain 15.4§:ssä tarkoitettulla tavalla. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 341-350).

Tilintarkastajan on huomautettava asioista tilintarkastuskertomuksessa, joissa tarkastuskohteen johto tai vastaavan toimielimen jäsen on syylistynyt tekoon tai laiminlyöntiin, josta saattaa seurata vahingonkorvausvelvollisuus tarkastuskohdetta kohtaan. Tilintarkastajan on myös huomautettava tilintarkastuskertomuksessa, jos johto on rikkonut tarkastuskohdetta koskevaa lakia, yhtiöjärjestystä, yhtiösopimusta tai sääntöjä. Huomauttamista arvioidaan näin ollen vahingonkorvausvelvollisuuden näkökulmasta ja lain tai muun rikkomisen näkökulmasta. Tilintarkastajan on otettava huomioon olennaisuuden periaate. Tilintarkastajan ei tarvitse huomauttaa tilintarkastuskertomuksessa, jos rikkomus tai laiminlyönti on vähäinen tarkastuskohteen kokoon tai vahingonkärsijän olosuhteisiin nähden. (Horsmanheimo & Steiner 2008, 341-350).

Tilintarkastuslain 15.3 §:n mukaan tilintarkastajan on annettava tarpeelliset lisätiedot tilintarkastuskertomuksessa. ISA-standardi 706 ”Riippumattoman tilintarkastajan tilintarkastuskertomukseen sisältyvät tiettyjä seikkoja painottavat kappaleet ja muita seikkoja koskevat kappaleet” käsittelee tilintarkastuskertomukseen sisältyvää lisätietokappaleita. Lisätietokappale ei vaikuta tilinpäätöksessä annettavaan lausunnon tyyppiin. Lisätieto annetaan silloin, kun tilintarkastaja haluaa kiinnittää lukijoiden huomion tilinpäätöksessä esitettyihin merkittäviin seikkoihin. Tilintarkastaja haluaa kiinnittää lukijoiden huomion johonkin seikkaan, joka on relevantti lukijan käsitykselle tilintarkastuksesta,

tilintarkastajan velvollisuuksista tai tilintarkastuskertomuksesta. (Halonen & Steiner 2010, 472-473).

Tilintarkastajan tulisi harkita lisätiedon antamista, jos hän on havainnut epävarmuutta, jonka ratkeaminen riippuu tulevaisuuden suunnitelmista ja saattaa vaikuttaa tilinpäätökseen (Horsmanheimo & Steiner 2008, 341-350). Tilintarkastuskertomuksessa lisätietokappale sijoitetaan lausuntokappaleen jälkeen ja se aloitetaan yleensä toteamalla, että ”Lausuntoamme mukauttamatta haluamme tuoda esille...” (Blumme 2008, 147-148). Lisätietokappaleessa mainitaan, mistä kyseisen seikan yksityiskohdat löytyvät tilinpäätöksessä ja tilintarkastuskertomusta ei ole mukautettu kyseisen seikan osalta (Halonen & Steiner 2010, 473).

2.4.3 Toiminnan jatkuvuuden arviointi

Tilintarkastajan tulee antaa lisätieto tilintarkastuskertomuksessa, jos hän havaitsee toiminnan jatkuvuuteen liittyvää epävarmuutta (ISA-standardi 701). Tilintarkastajan tehtävänä on toiminnan jatkuvuuden osalta hankkia riittävästi tarkoituksenmukaista tilintarkastusevidenssiä toiminnan jatkuvuuden olettamuksesta. Tilintarkastajan pitää tehdä myös johtopäätös saadun tilintarkastusevidenssin perusteella siitä, onko yhtiön kyky jatkaa toimintaa epävarmaa tai vaarantunut ja määritellä tilanteen vaikutukset tilintarkastuskertomukseen. (KHT-yhdistys 2012).

Tilintarkastajalla ei ole velvollisuutta suunnitella muita toimenpiteitä kuin tiedustella johdolta, onko viitteitä sellaisista tapahtumista tai olosuhteista, jotka kyseenalaistaisivat yhtiön kyvyn jatkaa toimintaansa 12 kuukauden ajan tilinpäätöspäivästä. Jos tilintarkastaja epäilee yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa, hänen tehtävänä on hankkia tarpeeksi tilintarkastusevidenssiä siitä, että johdon suunnitelmat ovat toteutumiskelpoisia ja niiden seurauksena tilanne parantuu. Tilintarkastajan tulee arvioida johdon suunnitelmien toteutumisen todennäköisyyttä. Jos tilintarkastaja päätyy johtopäätökseen, että on olemassa olennainen epävarmuus yhtiön toiminnan jatkuvuudesta, hänen tulisi harkita asian mahdollisia vaikutuksia tilinpäätökseen. Tilintarkastajan tulee edellyttää johdolta, että he tuovat esille nämä riskit omassa riskiarvioinnissaan yhtiön toimintakertomuksessa. Lisäksi tilintarkastajan tulisi sisällyttää tästä tieto tilintarkastuskertomuksen lisätieto-

kappaleeseen, ellei tilanne vaadi jopa lausuntojen mukauttamista. (KHT-yhdistys 2012; KHT-yhdistys 2007, 216).

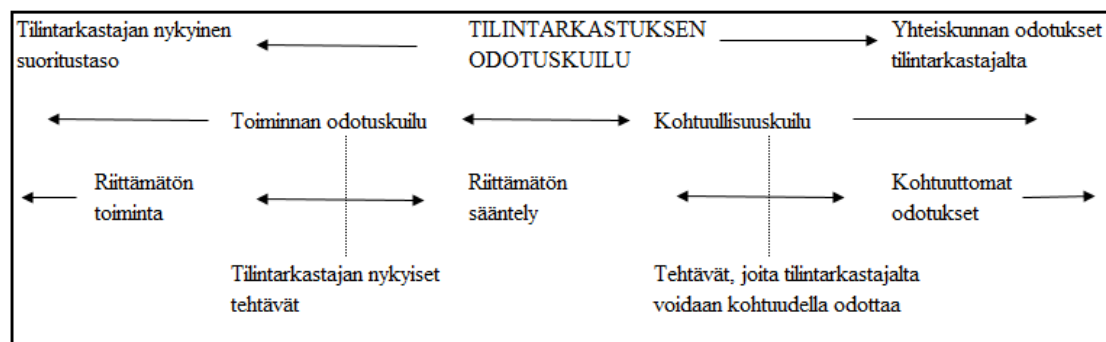
Tilintarkastajan johtopäätöksiä ja raportointia tilanteissa, joissa toiminnan jatkuvuus on epävarmaa, käsitellään tilintarkastussuosituksessa 570. Kun tarkastustoimenpiteet on suoritettu, tilintarkastajan tulisi päättää, onko toiminnan jatkuvuus vaarantunut ja onko johdon suunnitelmat toteutumiskelpoisia. Tilintarkastajan tulisi harkita tämän vaikutusta tilintarkastuskertomukseen. Raportointia käsitellään kolmessa eri tilanteessa. Jos tilintarkastaja pitää olettamusta toiminnan jatkuvuudesta perusteltuna, mutta olennainen epävarmuus on olemassa, hänen tulisi antaa lisätietokappale vakiomuotoisessa tilintarkastuskertomuksessa. Jos tilintarkastaja ei pidä olettamusta toiminnan jatkuvuudesta perusteltuna, hänen tulisi antaa kielteinen lausunto tilintarkastuskertomuksessa. Tällöin yhtiö ei pysty jatkamaan toimintaansa ja tilinpäätös on laadittu toiminnan jatkuvuutta koskevan olettamuksen mukaisesti. Tilintarkastajan tulisi mukauttaa tilintarkastuskertomus tilintarkastuksen laajuuden rajoittamisen johdosta, jos johto on haluton antamaan arvioita tai laajentamaan sitä. Joissakin tilanteissa johdon arvion puuttuminen ei kuitenkaan estä tilintarkastajaa vakuuttumasta yhtiön kyvystä jatkaa toimintaansa. (KHT-yhdistys 2007, 217-222).

3 TILINTARKASTUKSEN ODOTUS- JA INFORMAATIOKUILU JA EHDOTUS KUILUN KAVENTAMISEKSI

3.1 Tilintarkastuksen odotuskuilu

Tilintarkastuksen odotuskuilua on tutkittu jo vuosien ajan. Paljon tutkittu osa-alue on tilintarkastuskertomuksen sisältö. Tutkimustulokset ovat osoittaneet, että sidosryhmät haluaisivat enemmän informaatiota tilintarkastuskertomukseen. Hankenilla tehdyn tutkimuksen (2001) mukaan tilintarkastukseen oltiin tyytymättömiä kolmesta eri syystä. Ensimmäinen syy oli, että tilintarkastajat eivät olleet noudattaneet lakeja ja standardeja tarkastusta suorittaessaan. Toinen syy oli, että tilintarkastajat olivat noudattaneet lakeja ja standardeja, mutta he eivät olleet havainneet petoksia tarpeeksi hyvin yhtiön sisällä. Tällöin tilintarkastajilta odotettiin enemmän kuin mitä lakiin oli kirjoitettu. Kolmas syy oli, että tilintarkastajilta odotettiin jotain sellaista, jota he eivät voineet tehdä. Näin ollen tilintarkastajilta odotettiin kohtuuttomia. Tätä odotusten ja suoritusten välistä kuilua kutsuttiin kohtuullisuuskuiluksi. (Troberg ja Viitanen 2001, 11-12).

Porter (1993) määritteli odotuskuilun eri tavalla. Hänen mukaansa odotuskuilu muodostuu yhteiskunnan odotuksien ja tilintarkastajien suoritustason välillä. Tällöin tilintarkastajan suoritustasoa tarkastellaan yhteiskunnan näkökulmasta. Yhteiskunnalla tarkoitetaan kaikkia yhteiskunnan jäseniä lukuun ottamatta tilintarkastajia. Porterin (1993) mukaan tilintarkastajien on todettu olevan haluttomia vastaamaan yhteiskunnan odotuksiin niihin liittyvän riskin ja kasvavan vastuun takia. Porterin (1993) mukainen odotuskuilun rakenne esitellään kuviossa 5.



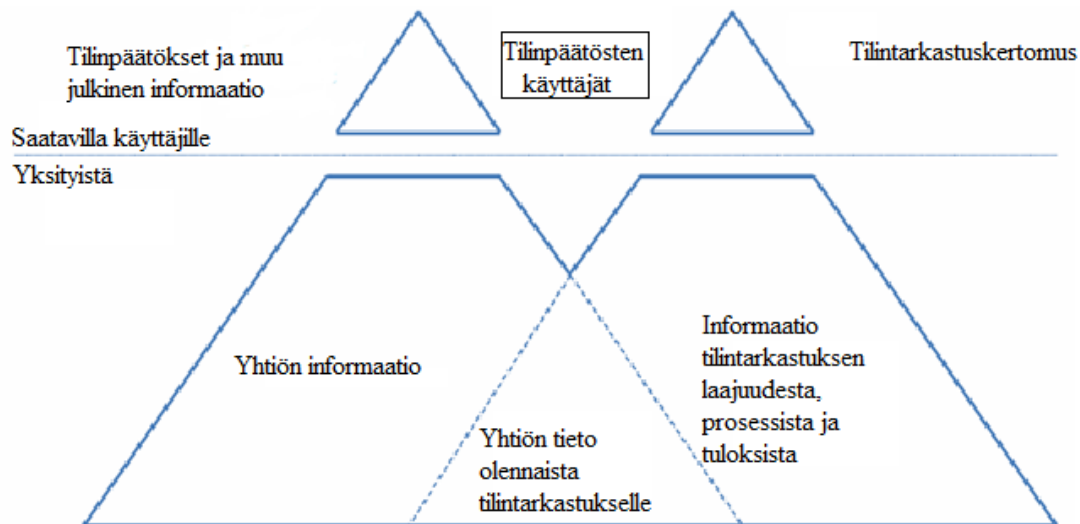
KUVIO 5. Odotuskuilun rakenne (Porter 1993).

Porter (1993) jakaa tilintarkastuksen odotuskuilun toiminnan odotuskuiluun ja kohtuullisuuskuiluun. Toiminnan odotuskuilu on ero yhteiskunnan kohtuullisten odotusten ja tilintarkastajien nykyisen suoritustason välillä. Toiminnan odotuskuilun Porter jakaa riittämättömään toimintaan ja riittämättömään sääntelyyn. Riittämätön sääntely tarkoittaa tilanteita, joissa tilintarkastajien tehtäviä voidaan lisätä säätämällä lakeja, standardeja ja suosituksia. Riittämätön toiminta tarkoittaa sitä, että tilintarkastajien nykyinen suoritustaso ei vastaa standardien ja suositusten vaatimuksia. Kohtuullisuuskuilu tarkoittaa yhteiskunnan odotusten ja tilintarkastajilta kohtuudella odotettavan toiminnan välistä eroa. Näiden välinen ero tarkoittaa yhteiskunnan kohtuuttomia odotuksia. Tilintarkastajalta kohtuudella odotettavat tehtävät ovat sellaisia, jotka tilintarkastaja voi suorittaa kustannustehokkaasti nykyisten tehtävien lisäksi. (Porter 1993).

Kansainvälinen tilintarkastuslautakunnan IAASB:n tavoitteena on odotus- ja informaatiokuilun kaventaminen sidosryhmien ja tilintarkastajien välillä. Ensimmäisessä konsultaatiopaperissa (toukokuu 2011) IAASB määritteli odotus- ja informaatiokuilun. Odotuskuilu eli ”Expectation Gap” syntyy tyypillisesti sellaisissa tapauksissa, joissa tilintarkastajan ja tilintarkastuskertomuksen lukevan yleisön odotuksissa tilintarkastuskertomuksen sisällöstä on eroavaisuuksia. (IAASB 2011).

3.2 Tilintarkastuksen informaatiokuilu

IAASB:n mukaan informaatiokuilu eli ”Information gap” vallitsee käyttäjien tarvitseman informaation ja tilintarkastetun tai muun julkisesti saatavan informaation välillä. Tilinpäätösten käyttäjät uskovat tarvitsevänsä enemmän informaatiota taloudellisessa päätöksenteossa. IAASB esitteli ensimmäisessä konsultaatiopaperissaan informaatiokuilun merkitystä. Seuraava kuvio tiivistää informaatiokuilun merkityksen tilinpäätöksen käyttäjille eli sidosryhmille.



KUVIO 6. Informaatiokuilu (IAASB 2011)

Tilinpäätösten käyttäjät eli sidosryhmät uskovat, että he saavat vain pienen osan informaatiosta, joka on yhtiön ja tilintarkastajan saatavilla. Kuvio 6 näkee, että suurin osa informaatiosta on tilinpäätöksen käyttäjiltä piilossa. Tilintarkastajat dokumentoivat paljon yhtiötä koskevaa olennaista tietoa, jotka yhtiö ja tilintarkastaja vain tietävät. Tilintarkastuskertomukseen tilintarkastaja raportoi ainoastaan pienen osan saadusta informaatiosta. Sidosryhmät uskovat, että he voisivat saada enemmän tietoa tilintarkastajilta. Informaatiokuilu syntyy tarvittavan informaation ja tarkastetun taloudellisen informaation tai muun julkisesti saatavan olevan informaation välille. (IAASB 2011; IAASB 2012).

Teoriassa informaatiokuilua voisi kaventaa julkaisemalla piilossa olevaa informaatiota sidosryhmille. Erityisesti sijoittajat uskovat, että tilintarkastajilta saatu lisäinformaatio olisi merkittävää. Tilintarkastajat saavat tarkastuksen yhteydessä tietoonsa paljon informaatiota yhtiöstä ja sen liiketoiminnasta. Tämän vuoksi sijoittajat haluaisivat, että tilintarkastajat raportoisivat enemmän julkisesti tilintarkastuskertomuksessa. Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta ehdottaa toisessa konsultaatiopaperissaan (lokakuu 2012) lisäinformaatiota tilintarkastuskertomukseen, jolloin tilintarkastuskertomus toisi lisäarvoa sijoittajille ja muille sidosryhmille. (IAASB 2012).

3.3 IAASB:n ehdotus (lokakuu 2012) tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta

Kansainvälisellä tilintarkastuslautakunnalla IAASB:llä on meneillään tilintarkastajan raportointia koskevien ISA-standardien uudistusprojekti, jonka tarkoituksena on kehittää tilintarkastajan raportointia vastaamaan sidosryhmien tarpeita. IAASB:n mukaan tilintarkastuskertomus on tilintarkastajan ensisijainen keino kommunikoidessa yhteisön sijoittajien kanssa. Nykyinen tilintarkastuskertomus on yleisesti ottaen lyhyt ja standardisoitu raportti, joka kuvailee suoritettua tilintarkastusta ja vastuualueita. Nykyisellä mallilla on paljon hyveitä ja se on ollut pitkäkestoinen monissa tapauksissa jo vuosikymmenien ajan. Euroopan velkakriisi on luonut paineita tilintarkastuskertomuksen kehittämiseksi. Sijoittajat ja muut sidosryhmät haluavat tietää enemmän yksittäisestä tilintarkastuksesta ja hankkia lisää tietoa tilintarkastetusta yhteisöstä ja sen tilinpäätöksestä. Moni on havainnut, että tilintarkastuskertomus voisi olla informatiivisempi ja IAASB korostaa tarvetta muutokseen. Informatiivisempi tilintarkastuskertomus tarjoaisi lisäarvoa yhteisön sidosryhmille ja näin ollen parantaisi tilintarkastuksen laatua. (IAASB 2012).

Sidosryhmät haluavat enemmän tietoa merkittävistä asioista tilinpäätöksessä ja tilintarkastuksessa. Myös PCAOB (the US Public Company Accounting Oversight Board) ja Euroopan komission mukaan tilintarkastuskertomusta pitäisi parantaa ja tilintarkastajan raportointiin tulisi tuoda enemmän avoimuutta ja läpinäkyvyyttä. IAASB haluaa parantaa tilintarkastajan raportointia globaalissa mittakaavassa eli samalla tavalla kuin ISA-standardit vahvistettiin ja harmonisoitiin aikoinaan. IAASB huomio, että tilintarkastuskertomuksissa on eroavaisuuksia jäsenvaltioiden lainsäädännöissä ja asetuksissa. Tämän takia tärkeä tavoite on johdonmukaisuus jäsenvaltioiden välillä. On myös tärkeää, että laajennettu tilintarkastuskertomus edistää hyvää hallinnointitapaa ja kehittää taloudellista raportointia. Uuden tilintarkastuskertomuksen päätavoite on parantaa sidosryhmien kykyä tehdä enemmän tietoisia päätöksiä tilinpäätös- ja tilintarkastusinformaation avulla. (IAASB 2012).

IAASB:n ehdotuksen (lokakuu 2012) tavoitteena on ratkaista ongelma odotus- ja informaatiokuilusta. Tilintarkastuksen odotuskuilu vallitsee tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen ja sitä lukevan yleisön välissä. IAASB:n mukaan informaatiokuilu

vallitsee käyttäjien tarvitseman informaation ja tilintarkastetun tai muun julkisesti saatavan informaation välillä. (IAASB 2012).

IAASB:n muutosehdotukset on jaoteltu seitsemään pääperiaatteeseen:

1. Tilintarkastuskertomukseen tulevilla muutoksilla täytyy olla arvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille ja muutosten pitää toimia kansainvälisesti
2. Tilintarkastuskertomukseen tulevien muutosten täytyy antaa lukijoille enemmän ymmärrystä talousraporteista
3. Tilintarkastuskertomukseen tulevien muutosten pitää tuoda enemmän avoimuutta ja läpinäkyvyyttä tilintarkastajan raportointiin
4. Nykyinen ISA-standardien laajuus pitää säilyttää
5. Johdon ja tilintarkastajien vastuualueet on edelleen oltava erikseen
6. Jäsenvaltioiden omat kansalliset tilintarkastusstandardit ja raportointivaatimukset tulee säilyttää
7. Tilintarkastajan raportointia koskeva standardi pitää olla sovellettavissa oikeassa suhteessa kaikkiin yhteisöihin

(IAASB 2012).

IAASB:n mukaan tilintarkastuskertomukseen pitäisi lisätä informaatiota asioista, joita tilintarkastaja on korostanut päätöksenteossaan ja jotka ovat tärkeitä lukijan ymmärrykselle tarkastetusta tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksesta. Tämä informaatio tulisi esittää tilintarkastajan selostusosiossa (Auditor Commentary). Tämä koskisi yleisen edun kannalta merkittäviä yhteisöjä (PIE-yhteisöt). Tilintarkastajan tulisi esittää johtopäätökset johdon käyttämästä toiminnan jatkuvuus –olettamuksesta ja raportoida kaikki informaatio epävarmuudesta yhtiön kykyyn jatkaa toimintaansa. Tilintarkastajan tulisi myös antaa lausunto siitä, onko mikään epäjohtonmukaista tilintarkastetun tilinpäätöksen ja muun informaation välillä. Tilintarkastuskertomuksessa pitää olla näkyvä paikka tilintarkastajan lausunnolle ja muulle yhteisökeskeiselle tiedolle tilintarkastuskertomuksessa. Lisäksi tilintarkastuskertomuksessa pitää olla mahdollisuus raportoida enemmän suoritetusta tilintarkastuksesta ja selventää tilintarkastajan ja johdon vastuualueita lakisääteisessä tilintarkastuksessa. (IAASB 2012).

IAASB ehdottaa neljän sivun mittaista tilintarkastuskertomusta, jossa kerrotaan enemmän tilintarkastuksesta ja otetaan kantaa johdon olettimiin. Luonnos laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta löytyy kokonaisuudessaan liitteestä 2. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen rakenteeksi ehdotetaan seuraavaa:

1. Otsikko: Riippumaton tilintarkastuskertomus (Independent Auditor's Report)
2. Vastaanottaja
3. Tilintarkastajan lausunto (Opinion)
4. Lausunnon perusta (Basis for Opinion)
5. Toiminnan jatkuvuus (Going concern)
6. Tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary)
7. Muu informaatio (Other Information)
8. Johdon ja tilintarkastajien vastuu (Respective Responsibilities of Management and the Auditor)
9. Muut raportointivelvoitteet (Report on Other Legal or Regulatory Requirements)
10. Tilintarkastajan allekirjoitus
11. Tilintarkastajan osoitetiedot
12. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä

(IAASB 2012).

Otsikko ja vastaanottaja

Tilintarkastuslautakunta ehdottaa laajennetulle tilintarkastuskertomukselle nimeä ”Riippumaton tilintarkastuskertomus” (Independent Auditor's Report). Laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa tulisi samaan tapaan kuin nykyisessäkin tilintarkastuskertomuksessa mainita taho, jolle toimeksianto on suunnattu (esimerkiksi yhtiökokoukselle).

Tilintarkastajan lausunto (Opinion) ja lausunnon perusta (Basis for Opinion)

Laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa tulisi olla tilintarkastajan lausunto heti tilintarkastuskertomuksen alussa. Ensin tilintarkastaja antaa lausunnon, antaako tilinpäätös sovellettavan tilinpäätösnormiston tarkoittamalla tavalla oikean ja riittävän kuvan tarkastuskohteen toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta ja onko toimintakertomus ja tilinpäätös ristiriidattomia. Tilintarkastaja yksilöi tarkastuksen kohteena olleen yhteisön ja toteaa, että tilinpäätös on ollut tilintarkastuksen kohteena. Hän myös mainit-

see kaikki tilinpäätöslaskelmat ja viittaa tilinpäätöksen laatimisperiaatteisiin. Tässä yksilöidään kunkin tilinpäätöslaskelman ajankohta ja kattama ajanjakso. Tilintarkastaja mainitsee myös, että tarkastus on suoritettu ISA-standardien mukaisesti noudattaen eettisiä vaatimuksia. Lopuksi tilintarkastaja mainitsee, että tilintarkastusta varten on hankittu tarpeellinen määrä tarkoitukseen soveltuvaa evidenssiä lausunnon antamisen perustaksi.

Toiminnan jatkuvuus (Going concern)

IAASB ehdottaa omaa kappaletta tilintarkastuskertomuksessa, jossa tilintarkastaja arvioi yhtiön toiminnan jatkuvuutta. Tilintarkastajan tulee mainita tilintarkastuskertomuksessa, onko johdon arvio toiminnan jatkuvuudesta hyväksyttävä. Jos tilintarkastaja epäilee yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa, hänen tulee mainita kaikki merkittävät asiat tästä tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastajan ei kuitenkaan oleteta tietävän tulevaisuuden tapahtumia, jonka vuoksi tämä lausunto ei takaa yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa.

Tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary)

Tilintarkastajan selostusosiossa tilintarkastaja mainitsee asioita, jotka hän uskoo olevan tärkeitä tilintarkastuskertomuksen lukijan ymmärtämiselle tilintarkastetusta tilinpäätöksestä tai itse tilintarkastuksesta. Näitä ovat esimerkiksi voimassaolevaan oikeudenkäyntiin, liikearvoon, kontrollijärjestelmään ja erien arvostamiseen liittyvät merkittävät riskit. Tilintarkastuskertomuksessa pitäisi olla myös maininta muiden tilintarkastajien mukana olosta ja määrä (esimerkiksi prosenttiosuus tai työtunnit, kuinka paljon he ovat tarkastaneet tilinpäätöksestä).

Muu informaatio (Other information)

Tässä kappaleessa tilintarkastaja voi ilmoittaa, jos tilinpäätöksen ja tilintarkastetun tilinpäätöksen välillä on epä johdonmukaisuutta, esimerkiksi toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot eroavat toisistaan.

Johdon ja tilintarkastajien vastuu (Respective Responsibilities of Management and the Auditor)

Johdon vastuulla on valmistella tilinpäätös normiston mukaisesti ja määritellä sellaiset sisäiset kontrollit, jotka mahdollistavat sen, että tilinpäätöksessä ei ole olennaista virhetä tai puutetta. Tilintarkastuskertomuksessa on lisäksi maininta johdon vastuusta toiminnan jatkuvuuden osalta. Johdolla on vastuu arvioida yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa ja informoida kaikki tieto tulevaisuudesta. Tämän jälkeen kerrotaan tilintarkastajan vastuusta ja tilintarkastajalla on vastuu raportoida kaikista virheistä ja puutteista, jolla on vaikutusta tilinpäätöksen lukijoiden taloudellisessa päätöksenteossa.

Muut raportointivelvoitteet (Report on Other Legal or Regulatory Requirements)

Muilla raportointivelvoitteilla tarkoitetaan ISA-standardien velvoittamien raportointivaatimusten lisäksi kansalliseen lainsäädäntöön ja erilaisiin määräyksiin perustuvia muita raportoitavia asioita, esimerkiksi hallituksen tuloksen käsittelyä tai vastuuvapautta koskevia asioita.

Allekirjoitus, osoitetiedot ja päiväys

Lopuksi tilintarkastajan tulee allekirjoittaa tilintarkastuskertomus. Tilintarkastajan tulee mainita myös toimipaikka, josta hänet tavoittaa. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä on se päivä, jolloin tilintarkastus on suoritettu.

IAASB:n mukaan tilintarkastajan raportointia halutaan kehittää. Eniten keskustelua on herättänyt tilintarkastajan selostusosio (Auditor Commentary), jossa tilintarkastajan pitäisi kertoa niistä asioista, joita hän on korostanut päätöksenteossaan ja jotka ovat tärkeitä lukijan ymmärrykselle tarkastetusta tilinpäätöksestä ja tilintarkastuksesta. Keskustelua on herättänyt myös se, että tilintarkastajan tulisi esittää laajempia johtopäätöksiä johdon käyttämästä toiminnan jatkuvuus -olettamuksesta. IAASB haluaa parantaa tilintarkastuskertomuksen informatiivisuutta ja tuoda siihen enemmän tietoa suoritetusta tilintarkastuksesta. IAASB ottaa tällä hetkellä vastaan mielipiteitä sidosryhmiltä ja jatkaa aiheen tutkimusta. Erityisesti sijoittajat, mutta myös muut sidosryhmät haluavat enemmän tietoa tehdystä tilintarkastuksesta. Olennainen kysymys sidosryhmille on: ”Tuleeko laajennettu tilintarkastuskertomus kohtaamaan tilintarkastuskertomuksen lukijoiden kysynnän tarjoten enemmän läpinäkyvyyttä ja avoimuutta tilintarkastuksesta ja

tämän myötä lisäarvoa lukijoille?” IAASB hakee vastauksia sidosryhmiltä ehdotukseensa (lokakuu 2012) laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta ja aikoo kehittää tilintarkastajan raportointia. Uudistusprojekti olisi tarkoitus saada valmiiksi vuoteen 2015 mennessä. (IAASB 2012).

4 TUTKIMUKSEN EMPIIRINEN OSUUS

4.1 Tutkimuksen kohderyhmä

Tutkimukseen osallistui yhteensä kahdeksan KHT-tilintarkastajaa, joista seitsemän on töissä suurissa tilintarkastusyhteisöissä ja yksi toimii itsenäisenä yrittäjänä. IAASB:n laatima ehdotus laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta oli seitsemälle tilintarkastajalle ennestään tuttu. Kaikki olivat kuitenkin ottaneet selvää ehdotuksesta haastatteluihin mennessä. KHT-tilintarkastajilla oli paljon sanottavaa laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta, jonka vuoksi aineistoa tuli runsaasti. Kaikilla tilintarkastajilla oli kokemusta tilintarkastustyöstä ja jokainen heistä oli KHT-tilintarkastaja (taulukko 1). Kohderyhmään otettiin yhteyttä sähköpostitse ja henkilökohtaisesti haastattelemalla. Kaikki kohderyhmästä toimivat tilintarkastajina Pirkanmaan alueella. Haastattelut toteutettiin joulukuun 2013 aikana ja haastatteluiden kestot vaihtelivat 30 - 50 minuuttiin.

Tilintarkastaja	Työnantaja	Työkokemus KHT- tilintarkastajana	Haastattelu pvm	Paikka
A	Tilintarkastusyhteisö	9 vuotta	5.12.2013	TRE
B	Tilintarkastusyhteisö	1 vuosi	5.12.2013	TRE
C	Yksityinen yrittäjä	11 vuotta	13.12.2013	TRE
D	Tilintarkastusyhteisö	23 vuotta	13.12.2013	TRE
E	Tilintarkastusyhteisö	13 vuotta	17.12.2013	TRE
F	Tilintarkastusyhteisö	5 vuotta	17.12.2013	TRE
G	Tilintarkastusyhteisö	1 vuosi	19.12.2013	TRE
H	Tilintarkastusyhteisö	3 viikkoa	30.12.2013	TRE

TAULUKKO 1. Haastattelutiedot

Haastattelun tarkoituksena oli selvittää KHT-tilintarkastajien näkemykset tulossa olevasta uudesta laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Siksi haastattelukysymysten muodostamisen lähtökohtana oli IAASB:n laatima ehdotus laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Haastattelututkimus toteutettiin avointen kysymysten ja aiheiden mu-

kaan, jolla pyrittiin saamaan mahdollisimman paljon tietoa KHT-tilintarkastajilta. Aiheina olivat laajennetun tilintarkastuskertomuksen rakenne, tilintarkastajan selostusosio, toiminnan jatkuvuus ja suomalainen toimintaympäristö. Haastattelussa selvitettiin kohderyhmän eli KHT-tilintarkastajien näkemykset uudistuksen vaikutuksista tilintarkastuksen odotuskuiluun ja tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon.

4.2 Tutkimusaineiston keruu

Laadullinen tutkimus on yksittäisten tapausten erittelemistä. Tapaus on tässä tutkimuksessa haastattelulausunto, ja olennaista on tutkijan vuorovaikutus haastateltavan kanssa. Laadullinen eli kvalitatiivinen tutkimus erittelee yksittäisiä tapauksia niihin osallistuvien ihmisten näkökulmasta. Tutkijan vaikutus tutkimusaineistoon pyrittiin pitämään minimissään. Vaikka aineistot ovat aina lopulta tutkijan tuottamia, haastattelutilanne eroaa oleellisesti tavallisesta arkisesta keskustelusta ja paraskin havaitsija tekee valtavan määrän valintoja kirjatessaan havaintoja, niin pyrkimyksenä on kuitenkin ennen muuta minimoida tutkijan vaikutus aineistoon. Tämän vuoksi haastatteluissa käytettiin nauhuria. (Koskinen, Alasuutari ja Peltonen 2005, 31-32).

Tutkimuksen empiirisessä osassa päätettiin käyttää haastattelumenetelmää, koska tilintarkastaja oli nähtävä tutkimustilanteessa subjektina. Tilintarkastajalle haluttiin antaa mahdollisuus tuoda esille itseään koskevia asioita mahdollisimman vapaasti, koska tilintarkastaja on tutkimuksessa merkityksiä luova ja aktiivinen osapuoli. Haastattelukysymyksiä oli jo etukäteen kartoitettu. Ammattilehtikirjoittelun näkökulmasta osattiin aavistaa vastausten suuntia. Tutkimuksessa haluttiin sijoittaa haastateltavan puhe laajempaan kontekstiin. Ennalta tiedettiin, että aihe tuottaa monitahoisia ja moniin suuntiin viittaavia vastauksia. Näihin pyrittiin löytämään selvennyksiä. Tutkimuksessa haluttiin syventää saatavia tietoja ja pyytää perusteluja vastauksiin. Haastattelumenetelmässä oli mahdollisuus tuoda esiin lisäkysymyksiä. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 35).

Haastattelumenetelmän huono puoli oli se, että haastattelijalta vaadittiin haastattelutaitoa, jotta aineiston kattava keruu onnistuisi. Haastattelut veivät paljon aikaa, koska haastateltavien etsiminen, haastatteluista sopiminen, ja itse haastattelun toteutus oli työlästä. Vapaamuotoisen haastatteluaineiston litterointi oli hidasta. Haastattelun luotetta-

vuotta saattoi heikentää haastateltavan taipumus antaa sosiaalisesti hyväksyttäviä vastauksia tai haastattelijan vääränlainen tulkinta. Vapaamuotoisen haastatteluaineiston analysointi, tulkinta ja raportointi olivat ongelmallista, koska valmiita malleja ei ollut tarjolla. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 35).

Haastattelu toteutettiin puolistrukturoituna haastatteluna, jota kutsutaan myös teemahaastatteluksi. Tutkija määrää kysymykset, mutta haastateltava voi vastata niihin omin sanoin ja joskus jopa ehdottaa uusia kysymyksiä. Haastateltava voi poiketa myös kysymysten järjestyksestä. Teemahaastattelun tehokkuus perustuu siihen, että tutkija voi ohjata haastattelua ilman, että kontrolloi sitä täysin. (Koskinen, Alasuutari ja Peltonen 2005, 104).

Usein tutkijat puhuvat strukturoidun ja strukturoimattoman haastattelun välimuodosta. Puolistrukturoitu eli teemahaastattelu on lähempänä strukturoimatonta kuin strukturoitua haastattelua, koska haastattelun aihepiirit ovat kaikille samat. Kysymykset tai jopa kysymysten muoto voi olla kaikille sama. Teemahaastattelusta puuttuu strukturoidulle haastattelulle luonteenomainen kysymysten tarkka muoto ja järjestys, mutta se ei ole täysin vapaa niin kuin syvä haastattelu. Teemahaastattelu ei sido haastattelua täysin kvalitatiiviseen tai kvantitatiiviseen. Yksityiskohtaisen kysymysten sijaan haastattelu etenee keskeisten teemojen varassa. Tämä vapauttaa pääosin haastattelun tutkijan näkökulmasta ja tuo tutkittavien äänen kuuluviin. Teemahaastattelu huomioi ihmisten tulkinnat asioista ja heidän asioille antavat merkitykset. Merkitykset syntyvät vuorovaikutuksessa. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 47-48).

Haastattelututkimus toteutettiin avointen kysymysten ja teemojen mukaan, joilla pyrittiin saamaan mahdollisimman paljon tietoa KHT-tilintarkastajilta. Haastattelukysymysten muodostamisen lähtökohtana oli IAASB:n laatima ehdotus laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Haastatteluissa kysyttiin ensimmäisenä KHT-tilintarkastajien näkemyksiä siitä, minkä takia sidosryhmät haluavat kehittää tilintarkastuskertomusta. Tämän jälkeen keskityttiin laajennetun tilintarkastuskertomuksen rakenteeseen. Seuraavaksi selvitettiin tilintarkastajien näkemyksiä tilintarkastuksen selostusosiosta ja toiminnan jatkuvuudesta. Nämä olivat kaksi suurinta muutosehdotusta. Viimeisenä selvitettiin tilintarkastajien näkemyksiä suomalaisen toimintaympäristön vaikutuksesta laajennettuun tilintarkastuskertomukseen. Haastattelurunko löytyy liitteestä 3. Tutkimustulosten esit-

täminen ei kuitenkaan mennyt haastattelurungon mukaisesti, koska KHT-tilintarkastajat toistivat samoja asioita jokaisessa kysymyksessä. Tämän vuoksi tutkimustulokset esitellään keskeisten teemojen mukaan, jotka tulivat haastatteluissa esiin. Tutkimuksen lopuksi tehdään yhteenveto tutkimustuloksista.

4.3 Tutkimusaineiston analysointi

Tutkimuksen analysointi aloitettiin kuuntelemalla ja litteroimalla kaikki haastattelut. Tämän jälkeen litteroinnit tarkastettiin kuuntelemalla nauhoitukset uudestaan. Tämän jälkeen litteroidut tekstit luettiin useaan kertaan läpi ja tehtiin alustavia luokitteluja teemoista. Tutkimusaineiston analysoinnissa pyrittiin löytämään yhteneväisiä teemoja, joita KHT-tilintarkastajat toivat haastatteluissa esiin. Aineistosta tuli esiin teemoja, jotka toistuivat usein. Analyysijä luonnosteltiin useaan kertaan ja verrattiin haastatteluotteita yksityiskohtaisesti. Tutkimusaineiston analysoinnissa otettiin huomioon vastaesimerkkejä. Lopulta kirjoitettiin viimeinen analyysi, johon tutkija oli kaikkien vaiheiden jälkeen päätenyt.

Vaikka haastateltujen lukumäärä oli pieni, aineistoa kertyi paljon. Teemahaastattelun avulla kerätty aineisto on yleensä runsas. Mitä syvempi dialogi haastattelijan ja haastatellun välillä on ollut, sitä rikkaampi on myös kertynyt aineisto. Aineiston runsaus ja käytännönläheisyys tekee analyysivaiheen mielenkiintoiseksi ja haastavaksi. Kvalitatiivisen aineiston analyysissä on monia tapoja. Tavallinen menettelytapa on, että aineistoa analysoidaan samanaikaisesti aineiston keruun, tulkinnan ja narratiivisen raportoinnin kanssa. Tutkijat poikkeavat siinä, kuinka he suorittavat aineiston luokittelua, analyysiä ja tulkintaa. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 136).

Laadullisen analyysin pääpiirteitä voidaan hahmotella seuraavasti:

- 1) Analyysi alkaa jo itse haastattelutilanteessa. Kun tutkija tekee haastattelun, hän voi jo haastatellessaan tehdä havaintoja ilmiöistä niiden toistuvuuden, jakautumisen ja poikkeavuuden perusteella.
- 2) Aineistoa analysoidaan yleensä lähellä aineistoa ja sen kontekstia. Kvalitatiivinen analyysi eroaa kvantitatiivisesta analyysistä siten, että kvalitatiivinen analyysi säilyttää aineistonsa sanallisessa muodossa.

- 3) Tutkija käyttää päättelyä, joka on induktiivista tai abduktiivista. Induktiiviselle päättelylle on keskeistä aineistolähtöisyys. Abduktiivisessa päättelyssä tutkijalla on valmiina joitakin teoreettisia johtoideoita, joita hän pyrkii todentamaan aineistonsa avulla. Tässä tutkimuksessa sovellettiin abduktiivista päättelyä.
- 4) Analyysitekniikoita on monenlaisia. Laadullisessa tutkimuksessa on vain vähän standardoituja tekniikoita. Ei ole olemassa yhtä ja oikeaa analysointitapaa.

(Hirsjärvi & Hurme 2011, 136).

Tähän tutkimukseen induktiivinen päättely ei sovi, koska tutkijan perehtyneisyyttä tutkimusaiheen kirjallisuuteen, aikaisempiin tutkimuksiin ja aiheesta käytyyn julkiseen tieteelliseen keskusteluun on mahdoton jättää pois. Abduktiivisessa päättelyssä tulkinnot eivät synny ainoastaan aineistosta tehtyjen havaintojen perusteella vaan tutkijalla on valmiina joitakin teoreettisia johtoideoita. (Hirsjärvi & Hurme 2011, 136).

Tässä tutkielmassa saatu haastatteluaineisto järjesteltiin haastatteluissa toistuvien aiheiden mukaan. Haastatteluaineistosta havaittiin tiettyjä keskeisiä teemoja. Niitä olivat: tilintarkastuskertomuksen pituus, lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta, tilintarkastajan tehtävä, vastuu, ja raportointi, asiakasyhtiön koko, tilintarkastuksen hinta, laatu ja byrokratia. Keskeiset teemat ovat esitelty seuraavassa kuviossa:



KUVIO 7. Keskeiset teemat

Haastatteluaineiston avulla selvitettiin KHT-tilintarkastajien näkemykset tulossa olevasta laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta ja uudistuksen vaikutuksista tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuiluun sekä tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. Suurin osa KHT-tilintarkastajista oli kriittisiä laajennettua tilintarkastuskertomusta kohtaan. Muutama poikkeustapaus kuitenkin koki laajennetun tilintarkastuskertomuksen hyväksi.

5 KHT-TILINTARKASTAJIEN NÄKEMYKSET TILINTARKASTUSKERTOMUKSEN LAAJENTAMISESTA

5.1 Keskeiset tulokset KHT-tilintarkastajien näkemyksistä

Haastattelut aloitettiin selvittämällä KHT-tilintarkastajien näkemyksiä siihen, miksi sidosryhmät haluavat laajentaa tilintarkastuskertomusta. KHT-tilintarkastajien välillä oli näkemyseroja. Nykyinen tilintarkastuskertomus on suppea, jonka vuoksi sidosryhmät eivät saa riittävästi tietoa tilintarkastuksesta. Tilintarkastaja raportoi ainoastaan yhtiön johdolle virheistä, jolloin johto tietää tilintarkastajan työstä enemmän kuin joku yhtiön ulkopuolelta. Tämän takia halutaan, että tilintarkastajan työ ja saama tieto välittyisi enemmän yhtiön ulkopuolelle. Sidosryhmät haluavat enemmän tietoa tilintarkastuskertomukseen, jolloin tieto olisi myös luotettavampaa. Sidosryhmät pitävät tilintarkastajan raportointia luotettavampana kuin yhtiön johdon raportointia, jonka vuoksi he saisivat enemmän lisäarvoa tilintarkastuskertomuksesta.

Kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan IAASB:n ehdotuksen taustalla oli Euroopan velkakriisi. Euroopan velkakriisi aiheutti keskustelun tilintarkastajan raportoinnin kehittämisestä, jonka vuoksi IAASB julkaisi ehdotuksen laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Osa KHT-tilintarkastajista oli samoilla linjoilla IAASB:n kanssa. Euroopan velkakriisin syiden selvittäminen on aiheuttanut keskustelun tilintarkastuksen kehittämisestä ja tämän vuoksi on alettu miettiä, pitäisikö tilintarkastajan ottaa enemmän kantaa yhtiön taloudelliseen tilanteeseen tilintarkastuskertomuksessa. Euroopan velkakriisi on saattanut paljastaa puutteita tilintarkastuksessa, koska jotkut yhtiöt ovat menneet konkurssiin puhtaan kertomuksen antamisen jälkeen. Erään haastatellun mukaan rahoitusmarkkinoilla ollaan välillä ahneita, jolloin ei välttämättä pelata puhtain kortein. Siellä voi olla vaarana, että tilintarkastaja ei ole ehtinyt tai osannut hoitaa tehtäväänsä. Vaativina sidosryhminä pidetään rahoittajia, jotka haluavat enemmän tietoa siitä, mitä tilintarkastaja tekee. Euroopan velkakriisi ei ole kuitenkaan ollut tilintarkastajien syy, mutta sillä on ollut vaikutusta tilintarkastuskertomuksen kehittämiseen.

Tilintarkastaja B: ”*Tilintarkastuskertomuksen laajentamisen tausta saattaisi olla finanssikriisin syiden selvittämisessä. Olen siinä uskossa, että päättäjät ovat pohtineet olisiko*

esimerkiksi tarkastuksella ollut jotain tehtävää sen kanssa, että tämän tyyppisiltä isohkoilta finanssialan kriiseiltä oltaisiin voitu välttyä. Näkisin, että tämä on yksi keskeinen tekijä siinä, että on ruvettu pohtimaan sitä pitäisikö tilintarkastuskertomuksessa esimerkiksi ottaa tarkemmin kantaa erilaisten yhtiöiden taloudelliseen tilanteeseen, jotta tämläisilta skandaaleilta tai kriiseiltä voitaisiin paremmin välttyä.”

Tilintarkastusmarkkinoilla on kilpailua, jolla saattaa olla vaikutusta tilintarkastajan raportointiin. Tilintarkastaja ei välttämättä halua ottaa voimakkaasti kantaa tilintarkastuskertomuksessa, koska pelkää asiakkaan menetystä. Jos tilintarkastuskertomuksessa sanotaan, että asiat eivät ole kunnossa, on vaara että tilintarkastaja menettää asiakkaansa. Liika varovaisuus kannanotoissa ei ole tilintarkastuksen logiikan mukaista, koska tilintarkastajan pitäisi olla riippumaton. Tilintarkastajan riippumattomuus määritellään tilintarkastuslain 25 §:ssä.

Tilintarkastaja G: *”Tilintarkastus on joutunut markkinoille ja liian kilpailtuun paikkaan. Silloin tilintarkastaja joutuu arvioimaan bisnestä. Silloin tulee herkästi sellainen tilanne, että kuinka vahvasti tilintarkastaja uskaltaa lausua”.*

KHT-tilintarkastajien mukaan syitä tilintarkastuskertomuksen kehittämiseen on monia. Euroopan velkakriisi on saattanut tuoda esiin puutteita joidenkin yhtiöiden kohdalla tilintarkastuskertomuksissa. Kilpailu asiakkaista tilintarkastusmarkkinoilla on voinut johtaa siihen, että tilintarkastajat eivät ole raportoineet riittävästi tilintarkastuskertomuksissa. Sidosryhmät ovat luoneet paineen tilintarkastuskertomuksen kehittämislle, koska he haluavat enemmän informaatiota tilintarkastuskertomukseen. Sidosryhmien ja tilintarkastajien välillä vallitsee odotus- ja informaatiokuilu, jonka vuoksi sidosryhmät eivät ole täysin tyytyväisiä tilintarkastuskertomuksiin.

5.1.1 Tilintarkastuskertomuksen pituus

Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB ehdottaa yhden sivun mitan sijasta nelisivuista laajennettua tilintarkastuskertomusta. Uudistuksen pelko on se, että tilintarkastuskertomuksesta tulee liian pitkä, jonka vuoksi tilintarkastuskertomuksen lukijat eivät välttämättä lukisi kokonaan kertomusta. Tällöin lukijalta voisi jäädä jotain tärkeää in-

formaatiota lukematta. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen uhkana on myös se, että pitkä tilintarkastuskertomus vain hämmentäisi lukijaa, jolloin lukija ei ymmärrä tilintarkastuskertomuksesta onko se vakiomuotoinen vai mukautettu.

Tilintarkastaja E: *”Mitä enemmän tekstiä, sitä tärkeämpi on, että ydinasia on ensin. Tämän uudistuksen pelko on se, että siitä tulee niin pitkä, että asian ydin hukkuu siihen pituuteen”.*

Kaikki haastatellut KHT-tilintarkastajat kokivat laajennetun tilintarkastuskertomuksen sisällön kuitenkin tärkeämpänä kuin sen pituuden ja rakenteen. Kaksi KHT-tilintarkastajista suhtautui positiivisesti siihen, että tilintarkastuskertomuksessa kerrottaisiin vapaamuotoisesti yhtiötä koskevista riskeistä ja raportoitaisiin aina toiminnan jatkuvuudesta. Heille tilintarkastuskertomuksen pituus ei ollut ongelma. Muut KHT-tilintarkastajista eivät halunneet laajentaa tilintarkastuskertomusta nelisivuiseksi. Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan laajennettu tilintarkastuskertomus sopisi vain PIE-yhteisöihin. Pienempiin yhteisöihin ei olisi järkevää tehdä neljän sivun tilintarkastuskertomusta, koska pienempien yhtiöiden toimintakertomus on vain yhden sivun mittainen. Tällöin ei olisi järkevää, että tilintarkastuskertomus olisi pidempi kuin yhtiön toimintakertomus. Laajennettu tilintarkastuskertomus ei kaventaisi odotus- ja informaatiokuilua sidosryhmien ja tilintarkastajien välillä. Se ei myöskään toisi lisäarvoa sidosryhmille. Kappaleessa ”asiakasyhtiön koko” on lisää KHT-tilintarkastajien näkemyksiä siitä, miksi laajennettu tilintarkastuskertomus sopisi ainoastaan PIE-yhteisöihin.

5.1.2 Lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta

Sidosryhmien on haasteellista ymmärtää nykyistä tilintarkastuskertomusta, koska osa sidosryhmistä ei välttämättä osaa tulkita tilintarkastuskertomusta oikein. Tilintarkastajien mukaan tämä on osittain syy vallitsevaan odotus- ja informaatiokuiluun tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä. Haastateltujen KHT-tilintarkastajien näkemykset erosivat kuitenkin toisistaan kysyttäessä olisiko laajennettu tilintarkastuskertomus ratkaisu vallitsevaan odotus- ja informaatiokuiluun. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä ymmärrysero saattaa kasvaa tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä, koska tilintarkas-

tuskertomuksen sanamuodot tulisi vastata hyvää raportointitapaa. Tällöin laajennettu tilintarkastuskertomus ei toisi lisäarvoa sidosryhmille, koska sidosryhmät eivät osaisi tulkita laajennettua tilintarkastuskertomusta sen paremmin kuin nykyistä tilintarkastuskertomusta. Parempi ratkaisu olisi se, että sidosryhmät osaisivat tulkita nykyistä tilintarkastuskertomusta. Nykyiselle tilintarkastuskertomukselle KHT-yhdistys voisi esimerkiksi tehdä lukuohjeet. Kehittäminen pitäisi keskittää vakionmuotoisen tilintarkastuskertomuksen sanamuotojen muokkaamiseen, koska tällä hetkellä maallikko ei ymmärrä nykyistä tilintarkastuskertomusta.

Tilintarkastaja B: *”Tilintarkastuskertomus nykyisältöisenä on aika vaikeasti ymmärrettävää tekstiä ja lukija ei välttämättä osaa tulkita sitä niin kuin tilintarkastaja osaa tulkita. Se on määrämuotoinen teksti, mihin ei lähtökohtaisesti ole tarkoitus kauhean vapaasti kirjoitella mihinkään kohtaan mitään vaan siellä on tietynlaiset mukauttamistavat antaa huomautus tai lisätieto, jossa otetaan kantaa tietyntyyppisiin kysymyksiin silloin kuin asiat ei ole täydellisesti tai kaikilta osin kohdillaan. Mutta jos lukijat osaisivat tulkita sitä samalla tavalla kuin tilintarkastajat niin näkisin että kaikilta näiltä ongelmilta oltaisiin vältytty. Ehkä siinä olisi enemmän keskustelua siitä, kuinka tilintarkastuskertomusta pitää lukea, että pitäisikö olla jotkut lukuohjeet siihen, että lukijakin ymmärtäisi, mitä siinä haetaan.”*

Toisaalta laajennettu tilintarkastuskertomus voisi tuoda lisäarvoa sidosryhmille, jos tilintarkastuskertomus menisi kohti selkeämpää suomen kieltä, jossa kerrotaisiin enemmän olennaisista asioista ja tuotaisiin ne selkeästi esiin. Tämä kaventaisi myös odotus- ja informaatiokuilua tilintarkastajien ja tilintarkastuskertomusta lukevan yleisön välillä. Erään tilintarkastajan mukaan laajennettu tilintarkastuskertomus voisi tuoda sellaisille lukijoille lisäarvoa, jotka ovat talousalan ihmisiä ja asiaan hyvin perehtyneitä. Joissain tapauksissa liika informaatio voisi olla kuitenkin harhaanjohtavaa. Vaikka laajennettu tilintarkastuskertomus kaventaisi odotuskuilua, negatiiviset seuraukset voisivat olla paljon suuremmat. Tilintarkastajan lausunnot tulisivat olemaan todella varovaisia, koska tilintarkastaja ei uskalla ottaa suuresti kantaa tilintarkastuskertomuksessa. Varovaiset ja ympäröivät kannanotot voisivat hämärtää tilintarkastuskertomuksen tulkintaa.

Tilintarkastaja F: *”Koska kaikki tilinpäätöksen lukijat eivät ole talousalan ammattilaisia ja he eivät tiedä tilintarkastuskertomuksen logiikkaa sen tarkemmin, niin joillekin se*

voisi antaa lisäarvoa ja joitakin se hämmäntäisi. Lisäarvoa tämä voisi tuoda sellaisille henkilöille, jotka ymmärtävät tilintarkastuskertomusta. Tällöin he pystyisivät tulkitsemaan sitä, miten se on tarkoitettu. Mutta sellaiset henkilöt, jotka eivät ole talousalan ammattilaisia voisivat mennä ennemminkin sekaisin siitä, mitä sillä tarkoitetaan.”

KHT-tilintarkastajien mukaan osa sidosryhmistä ei ymmärrä tilintarkastuskertomuksia ja se on osittain syy vallitsevaan odotus- ja informaatiokuiluun tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä. Suurin osa KHT-tilintarkastajista koki, että laajennettu tilintarkastuskertomus ennemminkin heikentäisi kuin kehittäisi lukijan kykyä ymmärtää tilintarkastuskertomusta. Heidän mukaan nykyistä tilintarkastuskertomusta pitäisi tehdä ymmärrettävämmäksi.

5.1.3 Tilintarkastajan tehtävä

KHT-tilintarkastajien välillä oli näkemyseroja tilintarkastuskertomuksen vaikutuksesta tilintarkastajan tehtävään. Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan tilintarkastaja ei voi ottaa kantaa siihen, mitä johdon pitäisi tehdä. Johto on velvollinen selvittämään ongelmakohtia ja kertomaan, miksi tilinpäätös on sellainen kuin on. Tilintarkastajan tehtävänä ei ole arvioida merkittäviä riskejä tilinpäätöksessä. Niistä pitäisi mainita tilinpäätöksen liitetiedoissa. Lähtökohtaisesti kaikki päätökset, valinnat ja arviot täytyy olla yhtiön tekemiä ja tilintarkastaja ainoastaan tarkastaa niitä. Periaatteessa lainsäädäntö ei muuttuisi laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä. Lainsäädännön mukaan nykyisessä kertomuksessakin on kaikki relevantti tieto. Uudistus vaikuttaisi ainoastaan siihen, että tieto näistä annettaisiin sekä tilinpäätöksen liitetiedoissa, että tilintarkastuskertomuksessa. Laajennettu tilintarkastuskertomus ei välttämättä lisäisi tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa.

Joskus tilintarkastajilta odotetaan laajempaa asiantuntemusta, mitä heillä on. Tilintarkastajat eivät pysty ennakoimaan kaikkia tapahtumia yhtiössä. Erityisesti toiminnan jatkuvuuden arvioinnin osalta tilintarkastaja ei voi ennustaa kaikkia tapahtumia yhtiössä. Yhtiön toiminnan jatkuvuus voi vaarantua äkillisesti, jolloin tilintarkastaja ei sitä pysty ennakoimaan. Uudistuksen seurauksena tilintarkastajalta tultaisiin vaatimaan enemmän osaamista ja ennustamista. Tilintarkastuksen odotuskuilu voisi kaventua nii-

den sidosryhmien kohdalla, jotka eivät tunne ISA-standardeja ja tilintarkastajien työta-
paohjeistuksia. Tilintarkastuksen odotuskuilu kuitenkin voisi siirtyä toiseen paikkaan,
koska uudistuksen myötä tilintarkastajilta alettaisiin odottaa entistä enemmän. Tällöin
tilintarkastajan tehtävänkuva voisi kasvaa laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä.
Tilintarkastuskertomuksen kehittämisessä ei välttämättä ole ollut tarpeeksi mukana käy-
tännön toimijoita eli tilintarkastajia.

Tilintarkastaja E: *”Tilintarkastaja voi miettiä toiminnan jatkuvuutta tietynlaisilla kritee-
reillä, mutta hänellä ei ole kristallipalloa. Lähtökohtana on se, että tilinpäätös on oi-
kein. Tilintarkastaja keskustelee asiakkaan kanssa niin kauan, että tilinpäätös on oikein
laadittu. Periaatteessa toiminnan jatkuvuuden arviointi pitäisi olla tilinpäätöksessä”.*

Hyvä asia olisi se, että tilintarkastaja saisi enemmän vapautta kertoa yhtiön taloudesta.
Tilintarkastajan tulisi käyttää ammatillista harkintaa raportoidessaan tilintarkastuskert-
tomuksessa ja sen perusteella nostaa ne asiat esiin, joista on yhteisesti sovittu johdon
kanssa. Tilintarkastaja ei missään tapauksessa voisi kommentoida tilintarkastuskerto-
muksessa sellaista asiaa, mitä johto ei tiedä. Tässä tapauksessa laajennettu tilintarkas-
tuskertomus voisi tuoda lisäarvoa sidosryhmille ja kaventaisi odotus- ja informaatiokui-
lua, mutta haastaisi tilintarkastajan ammattitaidon.

Tilintarkastaja G: *”Toisaalta ehdotus on hyvä, koska tilintarkastaja on Suomen laissa
määriteltä lähes ainoaksi, joka voi taloudesta jotain sanoa. Se olisi hyvä, että tilintar-
kastaja voi jotain sanoakin. Nykyään ei sanota mistään mitään, jotta kukaan ei luule
että nyt on jotain kauheasti vialla. Isompi kertomus antaa enemmän varaa kertoa siitä
asiasta, jolloin se olisi kertomus, eikä pelkästään pelkkä lausunto, vähän niin kuin en-
nen oli. Joskus kerrottiin tarinoitakin.”*

Laajennettu tilintarkastuskertomus herättäisi keskustelun tilintarkastajan salassapitovel-
vollisuudesta. Lisäinformaation osalta tilintarkastajan tulisi miettiä salassa pidettävän ja
julkisen informaation eroa. Tilintarkastajan ei tulisi raportoida enempää tilintarkastuk-
sen toteutuksesta ja tuloksista tilintarkastuskertomuksessa. Se voisi rikkoa tilintarkasta-
jan salassapitovelvollisuutta, koska suomalaisen lainsäädännön mukaan tilintarkastajan
raportoinnille on paljon rajoitteita.

Tilintarkastaja A: *”Mikä on meidän salassapitovelvollisuus esimerkiksi? Mikä on sellainen asia, joka taistelee vastaan meidän salassapitovelvollisuutta? Mitä me oikeasti saamme Suomen lainsäädännön mukaan kertoa? Jotenkin kokisin, että tämä tulee aiheuttamaan keskustelua ja pohdintaa hyvin paljon siitä, mitä sinne voidaan laittaa”.*

Laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä tilintarkastajan tehtäväkuva voisi muuttua sellaiseksi, mihin tilintarkastajilla ei ole tarvittavaa osaamista. Jos laajennettu tilintarkastuskertomus muuttaisi tilintarkastajan työnkuvaa, laajennettu tilintarkastuskertomus voisi rikkoa tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta, koska suomalaisen lainsäädännön mukaan tilintarkastajan raportoinnille on paljon rajoitteita. Toisaalta laajennetulla tilintarkastuskertomuksella ei välttämättä olisi vaikutusta tilintarkastajan tehtäväkuvaan, koska tilintarkastajat jo nykyisen lainsäädännön puitteissa tekevät sen, mitä laajennettu tilintarkastuskertomus edellyttää.

5.1.4 Tilintarkastajan vastuu

Kaikilla haastatelluilla KHT-tilintarkastajilla oli samankaltaisia näkemyksiä siitä, että laajennettu tilintarkastuskertomus haastaa tilintarkastajan ja vaatii tilintarkastajalta ammattitaitoa. Tämän myötä tilintarkastajan vastuu voisi kasvaa. Kysymys tilintarkastajan vastuusta tuli esiin erityisesti tapauksissa, joissa puhuttiin toiminnan jatkuvuuden arvioinnista tilintarkastuskertomuksessa. Johdon tehtävänä on arvioida sitä, että soveltuuko toiminnan jatkuvuuden periaate tilinpäätökseen laatimiseen. Nykyisessä lainsäädännössä on olemassa keinot, jonka mukaan tilintarkastajan tulee ottaa kantaa toiminnan jatkuvuuteen. Jos tilintarkastajalla ja johdolla on eri näkemys toiminnan jatkuvuudesta ja tilintarkastaja mainitsee tästä tilintarkastuskertomuksessa, johto voi syyttää tilintarkastajaa yhtiön kaatumisesta. Tällöin tilintarkastajaan voi kohdistua vahingonkorvausvelvollisuus.

Tilintarkastaja B: *”Nykysäädösten mukaan on olemassa keinot puuttua ja raportoida toiminnan jatkuvuudesta ja ne ovat tietenkin harvinaisia, mutta tässä tullaan siihen kysymykseen, että kuinka rohkeasti tilintarkastaja uskaltaa julkisessa asiakirjassa eli tilintarkastuskertomuksessa ottaa kantaa siihen, että tuleeko yhtiön toiminta jatkumaan. Jos tilintarkastaja toteaa, että yhtiön toiminnan jatkuvuus on merkittävässä määrin vaaran-*

*tunut, niin kaataako tilintarkastajan lausunto lopullisesti yrityksen. Yrityksen johto saat-
taa olla sitä mieltä, että tilintarkastajan lausunto sai aikaan ketjureaktion, joka lopulta
kaatoi yrityksen ja tilintarkastajiin saattaisi kohdistua vahingonkorvausvaatimuksia.
Tämä on tosi jyrkkä tapa raportoida siitä, että me ottaisimme niin voimakkaasti kantaa
toiminnan jatkuvuuteen. Näen, että siinä on ainekset isoille ongelmille.”*

Uudistus voisi kuitenkin tuoda lisäarvoa sidosryhmille ja kaventaa odotus- ja informaatiokuilua, koska se ei muuttaisi paljoa nykyistä käytäntöä. Ainoastaan tilanteissa, joissa toiminnan jatkuvuus ei ole vaarantunut, se tuotaisiin paremmin esille tilintarkastuskertomuksessa. Silloin se voisi tuoda lisäarvoa sidosryhmille, koska kaikki eivät ymmärrä tilintarkastuskertomuksen logiikkaa. Uudistus voisi tuoda myös lisäarvoa sidosryhmille tilanteissa, jossa toiminnan jatkuvuus ei ole merkittävästi vaarantunut. Tällöin tilintarkastajan tulisi mainita siitä, koska laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa olisi oma kappale siihen. Nykyisessä käytännössä tilintarkastaja ei välttämättä mainitsisi siitä lisätietokappaleessa. Uudistus toisi lisää informaatioarvoa kertomukselle ja kaventaisi odotuskuilua, koska tällä hetkellä on hankala nostaa kysymystä toiminnan jatkuvuudesta esiin tilintarkastuskertomuksessa.

Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan tilintarkastajan selostusosio ja toiminnan jatkuvuuden arviointi olivat yhteydessä toisissaan. Kysymys tilintarkastajan vastuusta tuli esiin myös tilintarkastajan selostusosiossa. Tilintarkastajan tulisi käyttää ammatillista harkintaa tilintarkastajan selostusosiossa ja sen perusteella nostaa ne asiat esiin, joista on yhteisesti sovittu johdon kanssa. Tilintarkastaja ei missään tapauksessa voisi kommentoida tilintarkastuskertomuksessa sellaista asiaa, mitä johto ei tiedä. Tällöin yhtiö voisi haastaa tilintarkastajan oikeuteen. Ehdotuksen mukaan tilintarkastaja harkitsee, mitä hän kertoo selostusosiossa. Tämä edellyttää tilintarkastajalta ammattitaitoa, että hän voi näin tehdä. Pahimmassa tapauksessa tilintarkastaja voi saada vahingonkorvauskanteen yhtiöltä.

Tilintarkastaja D: *”Nykyinen tilintarkastuskertomus on vakiomuotoinen, jossa todetaan onko se oikein vai väärin. Jos kaikki on ok, tilintarkastajan ei tarvitse kirjoittaa mitään arvioita. Tässä ehdotuksessa on hyvä asia, että vaikka tilintarkastuskertomus olisi vakiomuotoinen, tilintarkastaja voi painottaa asioita, joiden hän katsoo olevan tärkeitä lukijan kannalta. Tämä on hyvä asia, vaikka tässä on kyllä riskejä. Jos tilintarkastaja*

menee painottamaan liian kevytmielisesti jotain riskejä, siitä saattaa tulla tilintarkastajalle vahingonkorvauskanne yhtiöstä. Tässä täytyy todella käyttää sitä ammatillista harkintaa ja osaamista”.

Tilintarkastajan vastuu kasvaisi, jos tilintarkastajan tulisi selostusosiossa kertoa riskeistä. Tilintarkastaja ei haluaisi nostaa esille riskiä, mistä hän ei ole täysin varma. Kannanotot tulisivat olemaan erittäin varovaisia, jotta tilintarkastaja ei ota kantaa liikaa ja jälkeenpäin tulisi ilmi, että hän on tehnyt virheellisen tulkinnan. Tämä voisi vaikuttaa myös siihen, että hallituksen ja johdon kanssa joutuisi keskustelemaan asioista, mitä tilintarkastaja tuo esille laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa. Tilintarkastaja voisi vaatia johdolta niitä asioita tilinpäätökseen, mitä tilintarkastaja raportoi tilintarkastuskertomuksessa. Tämä olisi saman asian toistoa. Mahdollisesti tämän myötä tilintarkastajan pitäisi vaatia myös johdolta enemmän, jolloin se toisi lisäarvoa sidosryhmille.

5.1.5 Tilintarkastajan raportointi

Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan laajennetulla tilintarkastuskertomuksella voisi olla vaikutusta tilintarkastajan raportointiin, jolloin tilintarkastajat raportoisivat enemmän. Tällä voisi olla joko positiivinen tai negatiivinen vaikutus tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. Tilintarkastajilla on korkea kynnys antaa lisätietokappale tilintarkastuskertomuksessa. Tämän kynnyksen laskeminen ei välttämättä ole huono asia. Näin laajennettu tilintarkastuskertomus voisi tuoda lisäarvoa sidosryhmille.

Tilintarkastajilla on korkea kynnys mukauttaa tilintarkastuskertomus. Kynnys tilintarkastuskertomuksen mukauttamiseen johtuu siitä, että omistaja on tottunut siihen, että tilintarkastaja antaa vakiomuotoisen kertomuksen. Jos tilintarkastuskertomus poikkeaa vakiomuodosta, yhtiö ajattelee liikaa sen vaikutusta rahoituslaitoksiin. Asiakas pelkää, että rahoittajat perääntyisivät, jos tilintarkastuskertomus poikkeaisi vakiomallista.

Tilintarkastaja C: *”Kynnys sen mukauttamiseen on suuri, jos siellä annettaisiin sellaista informaatiota, joka voisi olla olennaista sidosryhmille. Omistajalle se ei ole niin olennaista, koska keskusteluissa tulee omistajille tietoon kyllä kaikki olennainen tieto, mutta muille sidosryhmille kuten pankeille, muille rahoittajille ja tavarantoimittajille tilintar-*

kastuskertomuksen kehittäminen voisi olla tärkeätä. Siellä voi olla aika isoja asioita yhtiössä, joilla voisi olla merkitystä näille sidosryhmille. Yleensä annetaan vakiomuotoinen kertomus, josta ei saa mitään lisäinformaatiota. Tässä ehdotuksessa on sinänsä paljon hyvää.”

Laajennettu tilintarkastuskertomus voisi todennäköisesti johtaa siihen, että tilintarkastuskertomukseen kehitettäisiin vain uudet peruslausekkeet, jota tilintarkastaja käyttäisi ja siitä tulisi jälleen vakiomuotoinen kertomus. Lopputilanne olisi sama kuin ennen, paitsi kertomus olisi yhden sivun mitan sijasta neljä sivua. Tällöin laajennettu tilintarkastuskertomus ei toisi lisäarvoa sidosryhmille. Tämä ei myöskään ratkaisi odotus- ja informaatiokuiluongelmaa tilintarkastajien ja tilintarkastuskertomusta lukevan yleisön välillä. Tilintarkastuskertomuksen lukijat eivät osaisi tulkita laajennettua tilintarkastuskertomusta sen paremmin kuin nykyistä tilintarkastuskertomusta.

Tilintarkastaja F: ”Alaa sen verran seuranneena ja sitä tuntevana niin todennäköisesti sinne kehitettäisiin vain uudet sellaiset peruslausekkeet, mitä sitten käytettäisiin uusissa tilintarkastuskertomuksissa. Siitä tulisi äkkiä jälleen vakiomuotoinen kertomus.

Tilintarkastuspöytäkirjan merkitys voisi myös vähentyä, jos tilintarkastuskertomukseen tulisi tilintarkastajan selostusosio. Tilintarkastaja raportoi riskeistä johdolle paljon suullisesti. Jos kyse on painavista riskeistä, tilintarkastaja raportoi ensin muistioissa ja sitten tilintarkastuspöytäkirjassa. Tilintarkastuspöytäkirjassa tilintarkastaja raportoi silloin, kun ollaan lähellä tilintarkastuskertomuksen mukauttamista. Sidosryhmät saattaisivat ylireagoida tilintarkastajan raportointiin, jos tilintarkastaja toisi esiin merkittäviä riskejä laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa. Tällöin sillä olisi haittaa asiakasyhtiölle.

5.1.6 Asiakasyhtiön koko

Kaikkien haastateltujen tilintarkastajien mukaan uudistus voisi ainoastaan toimia suurten yhtiöiden tilintarkastuskertomuksina. Pienillä yhtiöillä ei lähtökohtaisesti ole paljoa selitettävää, jolloin laajennettu tilintarkastuskertomus ei olisi järkevä. Tilintarkastuksessa tulisi säilyttää olennaisuus, jolloin tilintarkastajat keskittyisivät isoihin ja kokonaisuuden kannalta merkittäviin asioihin. IAASB:n ehdotuksen tarkoituksena olikin, että

laajennettu tilintarkastuskertomus tulisi koskemaan ainoastaan PIE-yhteisöjä, jolloin laajennettu tilintarkastuskertomus voisi toimia. Tilintarkastajat pelkäävät kuitenkin sitä, että ehdotus tulisi voimaan Suomessa kaikissa yhtiöissä, jolloin se ei olisi kovin järkevä.

Tilintarkastaja C: ”Meillä täällä Suomessa on todella paljon pieniä yhtiöitä ja hyvin pienet tilintarkastusajat, mitä on käytettävissä ja budjetit. Problematiikka näissä asioissa on kun nämä ehdotukset tulee jättiyhtiöiden murheista, mitä Euroopan pankeissa on ollut. Tässä on hyvä ottaa huomioon tuleeko nämä kaikki muutokset voimaan kaikissa 200 000 osakeyhtiössä Suomessa. Nämä on vaikeita asioita, jos nämä tuolta Eurooppa tasolta tulee ja pitäisi koskea kaikkea. Asia on kuitenkin hyvä.”

Pienten yhtiöiden tilintarkastuskertomuksista ei tulisi kovin selkeitä, jos niissä pitäisi ottaa kantaa merkittäviin riskeihin. Pienten yhtiöiden tilintarkastuksessa ei olisi aikaa tarkastaa huolellisesti kaikkea. Se olisi väärin, jos tilintarkastaja joutuisi kommentoimaan jotain, jota hän ei ehdi kunnolla tarkastamaan. Tämän vuoksi tilintarkastuksen rajoja pitäisi nostaa, jolloin tilintarkastus voisi olla vapaaehtoista pienille yhtiöille. Pitkällä tähtäimellä uudistus voisi nostaa tilintarkastusalan arvostusta, koska silloin pienet yhtiöt käyttäisivät ammattitaitoista tilintarkastajaa ja tilintarkastus olisi laadukkaampaa.

Laajennetulla tilintarkastuskertomuksella ei saisi olla vaikutusta pienten yhtiöiden rasi-tukseen ja hallinnollisten kustannusten taakkaan. Suomessa on pienet markkinat ja tilintarkastusta kilpailutetaan, jonka vuoksi tarkastusta rajataan. Jos tarkastusta tehtäisiin paremmin ja laajemmin, siitä saataisiin enemmän hyötyä. Osakkeenomistaja näkee vain tilintarkastuskertomuksen ja haluaa saada enemmän tietoa. Tämän takia tilintarkastuskertomusta olisi hyvä laajentaa. Laajentamisen seurauksena tilintarkastuksen kustannukset nousisivat.

Uudistuksen myötä tilintarkastus voisi jakautua kahteen kategoriaan. Ensimmäinen kategoria koskisi suomalaisia mikroyhtiöitä, joihin ei tarvitsisi soveltaa kaikkia standardeja. Näissä yhtiöissä olisi kuitenkin tarkastuspakko ja niissä voitaisiin kertoa, mitä on tehty ja mitä standardeja on jätetty soveltamatta. Toinen kategoria koskisi isoja yhtiöitä, joissa olisi hyvä kertoa tilintarkastajan havainnoista vapaamuotoisesti tilintarkastuksen selostusosiossa.

Laajennettu tilintarkastuskertomus ei sopisi pienten yhtiöiden tilintarkastamiseen, koska se vaatisi paljon lisätyötä. Vaihtoehto voisi olla, että pieniin yhtiöihin tulisi uusi vakio-muotoinen tilintarkastuskertomus. Tämä ei kuitenkaan toisi lisäarvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille. Suomessa pätee samat säännöt sekä pienissä että suurissa yhtiöissä, joten olisi todella suuri muutos tehdä niille koon mukaan erilaiset tilintarkastuskertomukset.

5.1.7 Tilintarkastuksen hinta

Tilintarkastuskertomukseen käytetty työaika kasvaisi ja tätä myötä kustannukset yhtiölle kasvaisivat. Tällä hetkellä tilintarkastuksen hinnat ovat Suomessa pienet verrattuna muuhun maailmaan. Tilintarkastuksen kokorajaa pitäisi muuttaa, koska pienimmät yhtiöt eivät voisi näitä kustannuksia maksaa. Jos laajennettu tilintarkastuskertomus otettaisiin käyttöön vain PIE-yhteisöissä, se voisi parantaa tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoa, koska tilintarkastus on myös tällä hetkellä laajempi näissä yhtiöissä ja näissä yhtiöissä on käytössä IFRS-tilinpäätökset. Kustannustaso ei nousisi suhteellisesti niin paljon PIE-yhteisöissä, joten laajennettu tilintarkastuskertomus voisi näissä toimia.

Laajennettu tilintarkastuskertomus voisi kaventaa odotus- ja informaatiokuilua, mutta tilintarkastuksen hinta kasvaisi. Yhtiö ei välttämättä ole valmis maksamaan laajennetun tilintarkastuskertomuksen hintaa. Jos tilintarkastajan tulisi ottaa enemmän kantaa tilintarkastuskertomuksessa, se kasvattaisi hänen työmääräänsä. Tällöin tilintarkastuspalkkiot tulisivat kasvamaan. Rahoittajat, velkojat ja muut sidosryhmät saisivat enemmän informaatiota tilintarkastuksesta, mutta yritys joutuisi maksamaan siitä. Muutoksen myötä tilintarkastuskertomuksen sisältöön tultaisiin käyttämään enemmän aikaa ja harkintaa, jolloin tilintarkastajat kysyisivät muiden tilintarkastajien ja lakimiesten apuja.

Tilintarkastaja G: *”Jos tällä hetkellä yksi sivu tilintarkastuskertomuksessa maksaa pörs-siyhtiössä 100 000 euroa, jokainen lisäsivu maksaisi 50 000 euroa lisää. Jos tilintarkastaja tuo näitä asioita esille, tilintarkastajan on tehtävä lisävarmentavaa työtä enemmän.”*

Laajennettu tilintarkastuskertomus saattaisi jopa kasvattaa odotuskuilua, koska odotukset asiakkaalle muodostuu siitä, mistä lasku muodostuu. Uudistus voisi kasvattaa tilintarkastajan työmäärää tilintarkastuskertomuksen laatimisen osalta. Näitä ehdotettuja asioita tilintarkastajat käyvät jo läpi työssään, joten itse tarkastuksen työmäärää se ei kasvattaisi. Ainoastaan raportointiin menisi enemmän aikaa. Vapaamuotoiset selostusosiot ja sen raportoinnin kirjoittaminen olisi mietittävä tarkkaan. Tilintarkastajan vastuu kasvaisi laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä, koska tilintarkastajat haluaisivat tehdä enemmän työtä, jotta he minimoisivat riskinsä.

Laajennettu tilintarkastuskertomus ei kovin paljon muuttaisi itse tarkastusta, koska näitä asioita tilintarkastajat tutkivat myös nykyään. Laajennettu tilintarkastuskertomus ei välttämättä kasvattaisi olennaisesti tilintarkastuspalkkioita, jos kyseessä olisivat PIE-yhteisöt. Tilintarkastajan vastuu on rajoittamaton tällä hetkellä Suomessa, mutta uudistuksen myötä tilintarkastajan vastuuta pitäisi rajata johonkin kohtuulliseen määrään, esimerkiksi tilintarkastuspalkkion suuruuteen. Laajennettu tilintarkastuskertomus lisäisi myös ammatillisen harkinnan painetta, koska tilintarkastajat eivät voi laittaa tilintarkastuskertomukseen mitä tahansa riskejä vain varmuuden vuoksi. Tästä saattaisi aiheuta asiakasyritykselle vahinkoa, jos tilintarkastaja ”rupeaisi maalailemaan kaikenlaisia riskejä” varmuuden vuoksi. Uudistuksen myötä tilintarkastajan raportoinnin laatu kuitenkin voisi parantua.

5.1.8 Tilintarkastuksen laatu

Kaikki tilintarkastajat eivät kuitenkaan pohdi merkittäviä riskejä yhtiössä, jonka vuoksi ehdotus voisi parantaa ammattikunnan laatua. Kokonaislaatu paranisi, koska alalla on paljon erilaisia toimijoita. Liian jyrkkiä kannanottoja tilintarkastajat eivät kuitenkaan suostuisi kirjoittamaan. Laajennettu tilintarkastuskertomus voisi tuoda lisää vastuuta niille tilintarkastajille, jotka eivät ole ennen katsoneet näitä asioita läpi, mutta tämä myös parantaisi tilintarkastuksen laatua. Viime vuoden aikana TILA peruutti 20 laaduntarkastusta, koska tarkastusten kohteet jättivät suosiolla kirjaimet pois. Käytännössä siellä oli ollut tiedossa, että tilintarkastuksen laatu ei olisi ollut riittävä tarkastuksen läpimenoon. Tämä on iso määrä, koska KHT-tilintarkastajia Suomessa ei kuitenkaan ole todella paljoa.

Tilintarkastaja F: *"Nykyinen vakiomuotoinen kertomus ei kerro siitä, miten tilintarkastus on tehty, joten siinä mielessä tässä ehdotuksessa on tietynlainen pointti. Onko kertomuksen muuttaminen kuitenkin oikea ratkaisu vai olisiko se joku muu?"*

Tilintarkastuksessa laatuerot ovat isohkoja suomalaisessa toimintaympäristössä ja tilintarkastuskertomus on aina ollut samanlainen. Jos tilintarkastajan pitäisi kertoa tilintarkastuskertomuksessa, mitä hän on tehnyt ja mitkä ovat suurimmat riskit, voisi se parantaa tilintarkastuksen laatua. Tämän uudistuksen avulla voitaisiin tehdä eroa tilintarkastajien välille siitä, ketkä tekevät laadukasta tilintarkastusta ja ketkä eivät.

Toisaalta laatuerot voisivat kasvaa entisestään. Jos tilintarkastuskertomuksessa tulisi peruslausekkeet käyttöön, mitä tilintarkastaja voi käyttää tilanteeseen kuin tilanteeseen, se ei tilintarkastuksen laatua parantaisi. Tilintarkastuspalkkioiden kasvu voisi myös ajaa asiakkaat käyttämään sellaisia tilintarkastajia, jotka eivät tekisi tilintarkastusta niin laadukkaasti.

5.1.9 Byrokratia

Tilintarkastusalan sääntely ja sen kiristyminen alkoi 2000-luvun alussa, kun tuli ilmi isoja väärinkäytötapauksia USA:ssa ja muualla maailmassa. Tämän takia tilintarkastuksen sääntelyä lisättiin merkittävästi. Suomalaisessa toimintaympäristössä tilintarkastuskertomuksen kehittämisen taustalla voisi olla myös poliittista halua. Tällöin ratkaisuna voisi olla kiristää tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa. Tilintarkastajia pidetään viranomaistyötä suorittavana tahona. Viranomaiset haluavat siirtää vastuuta tilintarkastajille. Ongelma on se, että tilintarkastajat eivät tee työtä viranomaisille vaan tilintarkastaja tekee työtä asiakkaalle ja omistajille.

Tilintarkastaja H: *Tilintarkastajalle luodaan enemmän vaatimusta ja odotusta siitä, että pitäisi raportoida lukijalle asiasta enemmän. Tilintarkastaja lähtökohtaisesti tekee töitä omistajalle. Tässä pyritään tuomaan laajemmalle porukalle tietoa yhtiöstä. Tässä herää se kysymys, että siirretäänkö muiden vastuulla olevia asioita tilintarkastajien vastuulle? Hyvänä esimerkkinä voidaan pitää pankkeja. Viranomaisten pitäisi itse hyvinkin tarkkaan seurata pankkeja.*

IAASB:n ehdotus tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta voisi lisätä byrokratiaa. Tämä on harvoin oikea tapa. Monesti on huomattu, että sääntelyn lisääntyminen vaikuttaa ainoastaan siihen, että käytännöistä tulee jähmeämpiä. Jos joku haluaa tehdä väärinkäytöksen, hän kyllä löytää konstit siihen. Ehdotuksessa on tietynlaisia mahdollisuuksia, mutta haitat ovat kuitenkin suuremmat.

Tilintarkastaja F: *”Tässä on se vaara, että tämä enemmänkin sotkisi kuin auttaisi. Yhtiön vastuulla on tehdä se tilinpäätös, että se antaa sen oikean ja riittävän kuvan ja tilintarkastajan tehtävänä on tarkastaa se.”*

KHT-tilintarkastajat kyseenalaistivat IAASB:n ehdotuksen tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta. Idea kehittämisestä on hyvä, mutta keinot eivät välttämättä ole oikeat. Sääntelyn lisääminen saattaisi pahimmassa tapauksessa vain kasvattaa odotus- ja informaatiokuilua. Tällöin nykyinen tilintarkastuskertomus olisi menettänyt selkeytensä ja tilalle olisi tullut nelisivuinen laajennettu tilintarkastuskertomus. Laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta lukija ei välttämättä tiedä onko se vakiomuotoinen vai mukautettu tilintarkastuskertomus. Toisaalta osa KHT-tilintarkastajista näki laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa mahdollisuuksia. Tällöin laajennettu tilintarkastuskertomus toisi enemmän informaatiota sidosryhmien tietoon, sekä kaventaisi odotus- ja informaatiokuilua. Auttaisiko vai hämmäntäisikö laajennettu tilintarkastuskertomus sidosryhmiä enemmän?

5.2 Yhteenveto tuloksista

Tutkimuksessa ei tehdä tilastollista analyysiä, koska kohderyhmä on liian pieni siihen. Tutkimuksessa pyrittiin saamaan kattava kuva siitä, millaisia näkemyksiä KHT-tilintarkastajilla on tilintarkastuskertomuksen laajentamisesta. KHT-tilintarkastajat suhtautuvat sekä negatiivisesti että positiivisesti laajennettuun tilintarkastuskertomukseen. Tutkimuksen tuloksien yhteenvedossa esitellään keskeisiä teemoja, jotka nousivat esiin haastatteluissa. Keskeisiä teemoja olivat: lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta, tilintarkastajan tehtävä, tilintarkastajan vastuu, tilintarkastuksen hinta, tilintarkastuksen laatu, tilintarkastajan raportointi, asiakasyhtiön koko ja byrokratia.

Eniten keskustelua herätti lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta. Kaikki haastatellut KHT-tilintarkastajat suhtautuivat samalla tavalla siihen, että osa sidosryhmistä ei tiedä, mitä tilintarkastaja oikeasti tekee. Tilintarkastajien mukaan tämä on osittain syy vallitsevaan odotus- ja informaatiokuiluun tilintarkastajien ja sidosryhmien välillä. KHT-tilintarkastajien näkemykset erosivat kuitenkin jonkin verran toisistaan. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä sidosryhmien kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta voisi kehittyä, jolloin odotus- ja informaatiokuilu kaventuisi. Pahimmassa tapauksessa lukijan kyky ymmärtää tilintarkastuskertomusta heikkenisi, jolloin odotus- ja informaatiokuilu kasvaisi entisestään. Tilintarkastajien mukaan laajennettu tilintarkastuskertomus ei ole paras ratkaisu tähän, vaan nykyistä tilintarkastuskertomusta pitäisi tehdä ymmärrettävämmäksi.

Haastateltujen KHT-tilintarkastajien välillä oli näkemyseroja laajennetun tilintarkastuskertomuksen vaikutuksesta tilintarkastajan työnkuvaan. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä tilintarkastajan tehtävänkuva voisi muuttua sellaiseksi, mihin tilintarkastajilla ei ole tarvittavaa osaamista. Toisaalta laajennetulla tilintarkastuskertomuksella ei välttämättä olisi vaikutusta tilintarkastajan tehtävänkuvaan, koska tilintarkastajat jo nykyisen lainsäädännön puitteissa tekevät sen, mitä laajennettu tilintarkastuskertomus edellyttää. Jos laajennettu tilintarkastuskertomus muuttaisi tilintarkastajan työnkuvaa, laajennettu tilintarkastuskertomus voisi rikkoa tilintarkastajan salassapitovelvollisuutta, koska suomalaisen lainsäädännön mukaan tilintarkastajan raportoinnille on paljon rajoitteita.

Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan laajennetulla tilintarkastuskertomuksella voisi olla vaikutusta tilintarkastajan raportointiin, jolloin tilintarkastajat raportoisivat enemmän. Tällä voisi olla joko positiivinen tai negatiivinen vaikutus tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. Jos tilintarkastaja raportoi enemmän, se voisi tuoda lisäarvoa sidosryhmille. Nykyään tilintarkastajilla on korkea kynnys antaa lisätietoa tilintarkastuskertomuksessa tai mukauttaa tilintarkastuskertomusta. Laajennettu tilintarkastuskertomus voisi laskea tätä kynnystä, jolloin sidosryhmät saisivat enemmän tietoa yhtiöstä ja tämä toisi lisäarvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille. Jos sidosryhmät eivät ymmärtäisi laajennettua tilintarkastuskertomusta, se vaikuttaisi negatiivisesti tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon. Laajennettu tilintarkastuskertomus ei välttämättä vaikuttaisi tilintarkastajan raportointiin millään tavalla, koska Suomessa tilintar-

kastuskertomukseen kehitettäisiin samanlaiset peruslausekkeet, jotka ovat nykyisessäkin tilintarkastuskertomuksessa. Tämä ei kaventaisi odotus- ja informaatiokuilua. Tilintarkastuspöytäkirjan merkitys vähenisi laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä, koska nykyään tilintarkastajat esittävät tilintarkastuspöytäkirjassa sellaisia asioita, mitä ehdotetaan laajennettuun tilintarkastuskertomukseen.

Kaikilla haastatelluilla KHT-tilintarkastajilla oli samoja näkemyksiä siitä, että laajennettu tilintarkastuskertomus haastaa tilintarkastajan ja vaatii tilintarkastajalta ammattitaitoa. Tämän myötä tilintarkastajan vastuu voisi kasvaa. Sidosryhmät voisivat ylireagoida tilintarkastajan raportointiin, jolloin yhtiön olisi esimerkiksi vaikeampi saada rahoitusta. Tällöin yhtiö voisi kohdata konkurssiuhkan ja tämän vuoksi yhtiö haastaisi tilintarkastajan oikeuteen, jolloin tilintarkastajaan kohdistuisi vahingonkorvausvaatimus. Tämän vuoksi KHT-tilintarkastajat painottivat sitä, että tilintarkastaja voi ainoastaan raportoida sellaisista asioista laajennetussa tilintarkastuskertomuksessa, jotka johto tietää.

KHT-tilintarkastajien näkemykset erosivat siitä, millaisia vaikutuksia laajennetulla tilintarkastuskertomuksella olisi tilintarkastajan työmäärään ja tilintarkastuksen hintaan. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä tilintarkastajan työmäärä ja hinta kasvaisi, koska tilintarkastajan tulisi käyttää enemmän aikaa tilintarkastuskertomuksen laatimiseen. Yhtiö joutuisi tämän vuoksi maksamaan enemmän lakisääteisestä tilintarkastuksesta. Yhtiöt eivät välttämättä ole valmiita maksamaan hintaa, jolloin tilintarkastajat eivät pystyisi käyttämään enempää aikaa raportointiin tilintarkastuskertomuksessa. Uudistuksella ei välttämättä olisi kuitenkaan merkittävää vaikutusta tilintarkastuksen laajuuteen ja hintaan, koska lainsäädäntö ei muuttuisi laajennetun tilintarkastuskertomuksen myötä.

Laajennetulla tilintarkastuskertomuksella voisi olla vaikutusta tilintarkastuksen laatuun. Nykyään tilintarkastuksen laatu riippuu paljon tilintarkastajasta. Laajennettu tilintarkastuskertomus voisi painostaa tilintarkastajia tekemään enemmän työtä tarkastuksen eteen, jolloin tilintarkastuksen laatu paranisi. Toisaalta tilintarkastuksen hinnan kasvun myötä yhtiöt voisivat ajautua käyttämään sellaisia tilintarkastajia, jotka eivät tee tilintarkastusta niin laadukkaasti kuin toiset.

Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan laajennettu tilintarkastuskertomus voisi toimia ainoastaan PIE-yhteisöillä. Pienten yhtiöiden kohdalla tilintarkastajien pitäisi tehdä enemmän työtä, jolloin hinta kasvaisi. Pienet yhtiöt eivät pystyisi maksamaan tilintarkastuksen hintaa. Pienten yhtiöiden kohdalla ei myöskään olisi järkevää käyttää laajennettua tilintarkastuskertomusta, koska se on niin pitkä. Tilintarkastuskertomus on Suomessa perinteisesti kaikille yhtiöille samanlainen, jonka vuoksi laajennettu tilintarkastuskertomus voisi tulla voimaan kaikissa yhtiöissä. Tilintarkastuksen rajaa yhtiön koon mukaan pitäisi uudistuksen myötä nostaa tai pitäisi ottaa käyttöön erilainen tilintarkastuskertomus pienillä ja suurilla yhteisöillä.

Suomalaisessa toimintaympäristössä tilintarkastuskertomuksen kehittämisen taustalla voisi olla myös poliittista halua. Yhteiskunta haluaa kiristää tilintarkastuksen sääntelyä ja valvontaa. Laajennettu tilintarkastuskertomus lisäisi byrokratiaa ja se on harvoin oikea tapa. Ongelma on se, että tilintarkastajat eivät tee työtä viranomaisille vaan asiakkaille ja omistajille.

6 JOHTOPÄÄTÖKSET

6.1 Tilintarkastuskertomus ennen, nyt ja tulevaisuudessa

Johtopäätöksiä vetämiseksi on ymmärrettävä tilintarkastuskertomuksen historia. Lakisääteisen tilintarkastuksen alkuaikoina tilintarkastuskertomusten muoto ja sisältö vaihtelivat suuresti. Tilintarkastuskertomukset olivat vapaamuotoisia ja sisällöltään ilmaisu-rikkaita. Tilintarkastuskertomusten kirjavuudesta haluttiin päästä eroon, jonka vuoksi tuli vakiomuotoinen tilintarkastuskertomus. Uusimman tilintarkastuslain (459/2007) myötä tilintarkastuskertomus pysyi standardimuotoisena. Se ei kuitenkaan kaventanut tilintarkastuksen odotuskuilua, joka vallitsi tilintarkastajan antaman tilintarkastuskertomuksen ja sitä lukevan yleisön välillä.

Aikaisempien tutkimusten perusteella tilintarkastuskertomusten sisältämää informaatiota on käytetty paljon tutkimuskohteena etenkin konkurssiennustamisen tutkimisessa ja sidosryhmien reagoinnissa kertomuksessa annettuun informaatioon. Tutkimukset ovat osoittaneet, että huomautus toiminnan jatkuvuuden epävarmuudesta tilintarkastuskertomuksessa on hyvä apuväline sidosryhmille heidän arvioidessaan yrityksen mahdollista ajautumista konkurssiin. Tilintarkastuskertomuksen sisällöllä on vaikutusta sidosryhmiä päätöksenteossa, jonka vuoksi tilintarkastuskertomuksen kehittämistä pidetään tärkeänä.

Euroopan komissio ja kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB ovat pohtineet nykyisen tilintarkastuskertomuksen kehittämistä. Komissio katsoi, että Euroopan velkakriisin jälkeen on tärkeä tehdä parannuksia tilintarkastuskertomukseen. KHT-yhdistys oli kriittinen komission ehdotusta (marraskuu 2011) kohtaan. KHT-yhdistyksen mukaan komission ehdotuksessa (marraskuu 2011) ei toteudu yhtiön ja tilintarkastajien tehtävien selkeys ja tehtävien erot. KHT-yhdistyksen mukaan uhkana on enemminkin odotuskuilun syveneminen ja nykyisen kertomuksen selkeyden menettäminen.

IAASB aloitti vuonna 2012 tilintarkastajan raportointia koskevien ISA-standardien uudistusprojektin, jonka tarkoituksena on kehittää tilintarkastajan raportointia vastaamaan

sidosryhmien tarpeisiin. IAASB ehdottaa tilintarkastuskertomukseen lisäinformaatiota, jotta tilintarkastuskertomuksesta tulisi informatiivisempi. IAASB:n tavoitteena on lisäarvon tuominen sidosryhmille. IAASB:n ehdotuksen (lokakuu 2012) taustalla on ongelma odotus- ja informaatiokuilusta. Sidosryhmät haluavat enemmän informaatiota tilintarkastuskertomukseen, jonka pohjalta IAASB julkaisi ehdotuksen (lokakuu 2012) laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Kaksi keskeisintä muutosta ovat toiminnan jatkuvuuden arviointi ja tilintarkastajan selostusosio.

Nykyisen lainsäädännön mukaan tilintarkastajan on annettava lisätietokappale tilintarkastuskertomuksessa, jos yhtiön toiminnan jatkuvuus on vaarantunut. IAASB ehdottaa omaa kappaletta tilintarkastuskertomuksessa, jossa tilintarkastaja arvioi yhtiön toiminnan jatkuvuutta. Tämä ei toisi suurta muutosta nykyiseen tilintarkastuskertomukseen. KHT-tilintarkastajat kuitenkin arvioivat, että tilintarkastajalla on korkea kynnys antaa lisätietokappale tilintarkastuskertomuksessa tai mukauttaa tilintarkastuskertomusta. Oma kappale toiminnan jatkuvuuden arvioinnille voisi laskea tätä kynnystä ja näin ollen sidosryhmät saisivat enemmän informaatiota yhtiöstä. KHT-tilintarkastajien mukaan tällä voisi olla vaikutusta tilintarkastajan vastuuseen. Kaikkien haastateltujen KHT-tilintarkastajien mukaan tilintarkastaja ei voi tietää kaikkia tulevaisuuden tapahtumia yhtiössä, jonka vuoksi lausunto ei takaa yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa.

Tilintarkastajan selostusosiossa tilintarkastaja mainitsee asioista, jotka hän uskoo olevan tärkeitä tilintarkastuskertomuksen lukijalle. Näitä ovat esimerkiksi voimassaolevaan oikeudenkäyntiin, liikearvoon, kontrollijärjestelmään ja erien arvostamiseen liittyvät merkittävät riskit. KHT-tilintarkastajien mukaan tilintarkastajan selostusosio voisi vaikuttaa tilintarkastajan rooliin. Yhtiön johdon tehtävä on arvioida merkittäviä riskejä ja raportoida niistä tilinpäätöksen yhteydessä. Tilintarkastajan tehtävä on tarkastaa tilinpäätös. KHT-tilintarkastajien mukaan tilintarkastaja voi ainoastaan mainita tilintarkastuskertomuksessa sellaisista asioista, jotka on sovittu johdon kanssa. Tilintarkastajan selostusosio haastaisi tilintarkastajan ammattitaidon, koska tilintarkastajan tulisi käyttää ammatillista harkintaa raportoidessaan yhtiön merkittävistä riskeistä. Positiivisia vaikutuksia voisivat olla tilintarkastuksen laadun paraneminen, raportoinnin lisääntyminen ja odotuskuilun kaventaminen. Negatiivisia vaikutuksia voisivat olla tilintarkastajan vastuun kasvaminen, tilintarkastuskustannuksen kasvaminen ja tilintarkastuskertomuksen selkeyden menettäminen.

Nykyinen tilintarkastuskertomus on lyhyt ja standardisoitu raportti. Sidosryhmät halua-
vat enemmän tietoa tehdystä tilintarkastuksesta ja yhtiön taloudellisesta tilasta. Tämän
vuoksi tilintarkastuskertomusta halutaan kehittää ja tilintarkastuskertomuksista halutaan
tehdä jälleen vapaamuotoisempia ja ilmaisurikkaita. Tällä hetkellä IAASB odottaa vas-
tauksia sidosryhmiltä ehdotukseen (lokakuu 2012) laajennetusta tilintarkastuskertomuk-
sesta. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen tarkoituksena on odotus- ja informaatio-
kuilun kaventaminen ja lisäarvon tuominen sidosryhmille. KHT-tilintarkastajin mukaan
laajennettu tilintarkastuskertomus ei välttämättä ratkaise odotus- ja informaatiokuiluon-
gelmaa. Ongelmana he pitivät ennemminkin sitä, että sidosryhmät eivät ymmärrä mitä
tilintarkastaja tekee. Heidän mukaansa idea kehittamisestä on hyvä, mutta he eivät olleet
varmoja siitä, onko laajennettu tilintarkastuskertomus oikea ratkaisu siihen.

6.2 Tutkimuksen validiteetti ja reliabiliteetti

Tutkimuksen validiteetti ilmaisee sen, miten hyvin tutkimuksessa on käytetty tutki-
musmenetelmää mitattaessa tutkittavan ilmiön ominaisuutta. Jos tutkimuksen kohde-
ryhmä ja kysymykset ovat oikeat, validiteetti on silloin hyvä. Validiteetin arviointi koh-
distetaan siihen, kuinka hyvin tutkimusote ja menetelmät vastaavat sitä ilmiötä, jota
halutaan tutkia. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2007, 226-228). Tutkimusmenetelmänä
kvalitatiivinen teemahaastattelu toimii hyvin, koska teemahaastattelussa tuli esiin asioi-
ta, joita ei välttämättä pelkässä kyselytutkimuksessa tai täysin strukturoidussa haastatte-
lussa olisi tullut. Kvantitatiivisessa kyselytutkimuksessa kohderyhmänä olisi voinut olla
kaikki KHT-tilintarkastajat, mutta tulos ei välttämättä olisi ollut yhtä antoisa. Kysely-
tutkimuksessa tutkija ei olisi osannut kysyä riittävästi oikeita kysymyksiä, jolloin tutki-
muksen kontribuutioarvo olisi jäänyt heikoksi. Tämän takia valittu tutkimusmenetelmä
on validi. Tutkimuksen kohderyhmäksi KHT-tilintarkastajat olivat hyvä valinta, koska
IAASB:n ehdotus (lokakuu 2012) koskee PIE-yhteisöjä eli pankki-, vakuutus- ja pörssi-
yhtiöitä. PIE-yhteisöjä saa tarkastaa vain KHT-tilintarkastaja. Tutkimuksessa haastatel-
tiin ainoastaan kahdeksaa KHT-tilintarkastajaa, koska samat vastaukset alkoivat toistua.
Suurempi määrä haastateltavia ei olisi oleellisesti tuonut lisää kontribuutioarvoa tutki-
mukselle.

Validiteetti voidaan jakaa sisäiseen ja ulkoiseen validiteettiin. Sisäistä validiteettia on tutkimuksessa, jos teoreettisten ja käsitteellisten määritteiden suhde toisiinsa on looginen. Sisäistä validiteettia voidaan tarkastaa päättelyn avulla. Teoreettisten johtopäätösten teossa voidaan hyödyntää aikaisempia tutkimuksia samantapaisesta ongelmasta. Aineiston sisäinen validiteetti kuvastaa tutkijan tieteellistä otetta ja sitä, että tutkija hallitsee tieteenalansa. Tutkimuksen luvuissa 3.2 ja 3.3 on käsitelty tutkimuksen toteutusta ja analysointia. Johtopäätökset tehtiin teoreettiseen viitekehykseen suhteuttaen ja loogisesti perustellen. (Grönfors 1982, 173-174).

Ulkoinen validius ilmaisee johtopäätösten, teoreettisten ja empiirisen aineiston välisen suhteen. Haastattelututkimuksen aineisto on ulkoisesti validia silloin, kun haastateltava on antanut totuudenmukaisia tietoja kyseisestä asiasta. Havainnointitieto on validia silloin, kun tutkija kuvaa tilanteen juuri siten kuin se on. Haastatteluissa toistui samat asiat, jonka vuoksi tietoja voidaan pitää totuudenmukaisina. (Grönfors 1982, 174).

Validiteettiin liittyy reliabiliteetin osoittaminen. Aineistolla on reliabiliteettia silloin, kun se ei sisällä ristiriitoja. Aineistolla voi olla reliabiliteettia, vaikka sillä ei olisi validiteettia. Validiteetti ei kuitenkaan ole mahdollista ilman reliabiliteettia. (Grönfors 1982, 175). Reliabiliteetilla ymmärretään neljä asiaa: kongruenssi eli yhdenmukaisuus, instrumentin tarkkuus, instrumentin objektiivisuus ja ilmiön jatkuvuus. Kongruenssin avulla tarkistetaan, miten eri indikaattorit mittaavat samaa asiaa. Instrumentin tarkkuudella mitataan toistuvan ilmiön havaintotarkkuus. Haastattelutilanteessa kysyttiin samoja kysymyksiä eri muodossa, jotta saatiin varmuus tulosten luotettavuudesta. Saadut tulokset olivat pääosin johdonmukaisia, joka kertoo kohderyhmän luotettavuudesta. Instrumentin objektiivisuudella tarkastetaan, miten pitkälle muut ymmärtävät havainnoin tekijän tarkoituksen. Tutkimuksen toteutti vain yksi tutkija, joten on olemassa mahdollisuus, että tutkijan oma tulkinta saattoi vaikuttaa tutkimustuloksiin. Toinen tutkija havainnointitilanteessa olisi tuonut tutkimukselle enemmän luotettavuutta. Ilmiön jatkuvuus ilmaisee havainnon jatkuvan samankaltaisuuden. Tämä varmistetaan tekemällä havaintoja eri aikoina. Tutkimuksen toistaminen toisi tutkimukselle enemmän reliabiliteettia. (Koskinen, Alasuutari & Peltonen 2005, 255).

Reliabiliteetin yhteydessä ilmoitetaan usein mittavirhe ja reliabiliteettia voidaan arvioida esimerkiksi toistomittauksilla. Mittausvirheiden ja tutkijan subjektiivisuuden mini-

moimiseksi haastattelut nauhoitettiin ja litteroitiin. Tällä pyrittiin ehkäisemään tutkijan väärää tulkintaa. Tuloksia ei voida kuitenkaan yleistää pienen kohderyhmän takia. Tutkimuksen tuloksia voidaan kuitenkin pitää suuntaa-antavina. Tutkimustulokset kuvaavat kahdeksan KHT-tilintarkastajan näkemyksiä tulossa olevasta laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta. Jos laajennettu tilintarkastuskertomus toimeenpannaan, KHT-tilintarkastajien näkemykset saattavat jonkin verran muuttua käytännön kokemuksen kautta. (Hirsijärvi, Remes & Sajavaara 2007, 226-228).

6.3 Jatkotutkimusmahdollisuudet

Tilintarkastuskertomuksen kehittäminen on vielä kesken. Jatkotutkimusmahdollisuuksia on paljon. Tämä tutkimus toteutettiin vain kahdeksalle KHT-tilintarkastajalle, jonka vuoksi tuloksia ei voida yleistää. Tuloksia voidaan kuitenkin pitää suuntaa-antavina. Jatkotutkimuksen voisi toteuttaa suuremmalle kohderyhmälle tilastollisia menetelmiä käyttäen. Sen voisi tehdä myös eri näkökulmasta. Tutkija voisi tutkia KHT-tilintarkastajien lisäksi myös johdon ja sidosryhmien näkemyksiä laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta suomalaisessa toimintaympäristössä. IAASB:n mukaan uudistusprojekti olisi tarkoitus saada päätökseen vuoteen 2015 mennessä. Tämän jälkeen jatkotutkimuksen voisi tehdä lopullisesta päätöksestä. Tulevaisuudessa voitaisiin tutkia laajennetun tilintarkastuskertomuksen käytännön vaikutuksia tilintarkastajien työhön, yhtiöihin ja sidosryhmien toimintaan.

LÄHDELUETTELO

Kirjallisuus:

Blumme, 2008. Osakeyhtiön tilintarkastus. Helsinki: Talentum Media Oy.

Chen, Kevin & Church, Bryan K., 1996. Going Concern Opinions and the Market's Reaction to Bankruptcy Filings. *Accounting Review* 71:1, 117-128.

Dunn J., Hillier D., Marshall, A., 1999. The market reaction to auditor resignations. *Accounting & Business Research (Wolters Kluwer UK)* 29:2, 95-108.

Euroopan komission vihreä kirja, 13.10.2010. Tilintarkastuspolitiikka: kriisin opetukset. Luettu: 17.10.2013. Saatavilla: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2010:0561:FIN:FI:PDF>

Euroopan komission , 30.11.2011. Ehdotus uudesta tilintarkastusasetuksesta. Luettu: 17.10.2013. Saatavilla: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_en.pdf

Frost Carol A, 1997. Disclosure policy choices of UK firms receiving modified audit reports. *Journal of Accounting & Economics* 23:2, 163-187.

Grönfors, 1982. Kvalitatiiviset kenttätömenetelmät. Helsinki: WSOY.

Halonen & Steiner, 2010, Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: WSOY.

Halonen & Steiner, 2009. Tilintarkastusprosessi käytännössä. Helsinki: WSOY.

Hirsijärvi, Remes & Sajavaara, 2007. Tutki ja kirjoita. Hämeenlinna: Kariston Kirjapaino Oy

Hirsjärvi & Hurme, 2011. Tutkimushaastattelu. Helsinki: Gaudeamus Helsinki University Press Oy Yliopistokustannus.

Horsmanheimo & Steiner, 2008. Tilintarkastus: asiakkaan opas. Helsinki: WSOY.

IAASB:n konsultaatiopaperi, toukokuu 2011. Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change. Luettu: 17.10.2013. Saatavilla: https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf

IAASB:n konsultaatiopaperi, 8.10.2012. Improving The Auditor's Report. Luettu: 17.10.2013. Saatavilla: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Auditor_Reporting_Invitation_to_Comment-final_0.pdf

KHT-yhdistys, 2012. Tilintarkastajan rooli asiakasyrityksen ollessa taloudellisissa vaikeuksissa. Helsinki: KHT-media Oy.

KHT-yhdistys, 2007. Tilintarkastusalan kertomukset ja lausunnot 2007. Helsinki: KHT-media Oy.

Koh, Hian Chye, 1991. Model Predictions and Auditor Assessments of Going Concern Status. *Accounting & Business Research* (Wolters Kluwer UK) 21:84, 331-338.

Kosonen, Leena, 2001. Vaarinpidosta virtuaaliaikaan – Sata vuotta suomalaista tilintarkastusta. Väitöskirja.

Koskinen, Alasuutari & Peltonen, 2005. Laadulliset menetelmät kauppatieteissä. Jyväskylä: Gummerus Kirjapaino Oy.

Laitinen Erkki K. & Laitinen, Teija, 1998, Qualified audit reports in Finland: Evidence from large companies. *The European Accounting Review* 7:4, 639-653.

Porter, B. 1993. An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap. *Accounting and Business Research* 24:93, 49-68.

Spathis, Doumpos & Zopoundis, 2003. Using client performance measures to identify pre-engagement factors associated with qualified audit reports in Greece. *Internal Journal of Accounting* 38:3, 267.

Sundgren, Stefan, 1998. Auditor choices and auditor reporting practices: evidence from Finnish small firms. *The European Accounting Review* 7:3, 441-465.

Troberg, P. & Viitanen, J. 2001. Tilintarkastuksen odotuskuilu. *Tilintarkastus – Revision* 45:1, 11-12.

Lait ja asetukset:

Kirjanpitolaki 1336/1997

Osakeyhtiölaki 624/2006

Tilintarkastusasetus 735/2007

Tilintarkastuslaki 459/2007

Muut lähteet:

Finanssivalvonta: Markkinat 2/2012. Luettu 26.9.13. Saatavilla:

<http://www.finanssivalvonta.fi/fi/Tiedotteet/Markkinat/Documents/Markkinat_2_2012.pdf> 13.11.2012

IFAC:n sivut, tammikuu 2014. About IAASB. Luettu: 5.1.2014. Saatavilla:
<http://www.ifac.org/auditing-assurance/about-iaasb>

KHT-tilintarkastaja A. 5.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja B. 5.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja C. 13.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja D. 13.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja E. 17.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja F. 17.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja G. 19.12.2013. Haastattelu. Tampere.

KHT-tilintarkastaja H. 30.12.2013. Haastattelu. Tampere.

Ritakallio, T. (2010) Sijoittaja haluaa tilintarkastuksesta enemmän irti.
Tilintarkastus 1/2010. 584.

Suomela, Eero, 2012. PIE-yhteisöjen tilintarkastusta viedään väärille raiteille. Tilintarkastus 3/2012, Mielipidekirjoitus, 18-21.

Sviili, Tarja, 2012. Herpaantumattoman tylsä kuvaus. Tilintarkastus 5/2012, Pääkirjoitus, 5.

Tilastokeskus, 2013. Luettu 26.9.2013. Saatavilla:
<http://tilastokeskus.fi/virsta/tkeruu/01/07/>

Työ- ja elinkeinoministeriö muistio, 29.3.2012. Luettu 17.10.2013. Saatavilla: <file:///G:/Eduskunta%20-%20valtiop%E4iv%E4asiakirjat.htm>

LIITTEET

LIITE 1: KHT-yhdistyksen malli vakiomuotoisesta tilintarkastuskertomuksesta

TILINTARKASTUSKERTOMUS

X Oy:n yhtiökokoukselle

Olemme tarkastaneet X Oy:n kirjanpidon, tilinpäätöksen, toimintakertomuksen ja hallinnon tilikaudelta xx. - xx.20xx. Tilinpäätös sisältää taseen, tuloslaskelman, rahoituslaskelman ja liitetiedot.

Hallituksen ja toimitusjohtajan vastuu

Hallitus ja toimitusjohtaja vastaavat tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimisesta ja siitä, että ne antavat oikeat ja riittävät tiedot Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti. Hallitus vastaa kirjanpidon ja varainhoidon valvonnan asianmukaisesta järjestämisestä ja toimitusjohtaja siitä, että kirjanpito on lain mukainen ja että varainhoito on luotettavalla tavalla järjestetty.

Tilintarkastajan velvollisuudet

Tilintarkastajan tulee suorittaa tilintarkastus Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti ja sen perusteella antaa lausunto tilinpäätöksestä ja toimintakertomuksesta. Hyvä tilintarkastustapa edellyttää ammatteettisten periaatteiden noudattamista ja tilintarkastuksen suunnittelua ja suorittamista siten, että saadaan kohtuullinen varmuus siitä, että tilinpäätöksessä tai toimintakertomuksessa ei ole olennaisia virheellisyys- ja että hallituksen jäsenet ja toimitusjohtaja ovat toimineet osakeyhtiölain mukaisesti.

Tilintarkastustoimenpiteillä tulisi varmistua tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen lukujen ja muiden tietojen oikeellisuudesta. Toimenpiteiden valinta perustuu tilintarkastajan harkintaan ja arvioihin riskeistä, että tilinpäätöksessä on väärinkäytöksestä tai virheestä johtuva olennainen virheellisyys. Tarvittavia tarkastustoimenpiteitä suunniteltaessa arvioidaan myös tilinpäätöksen laadintaan ja esittämiseen liittyvää sisäistä valvon-

taa. Lisäksi arvioidaan tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen yleistä esittämistapaa, tilinpäätöksen laatimisperiaatteita sekä johdon tilinpäätöksen laadinnassa soveltamia arvioita.

Tilintarkastus on toteutettu Suomessa noudatettavan hyvän tilintarkastustavan mukaisesti. Käsityksemme mukaan olemme suorittaneet tarpeellisen määrän tarkoitukseen soveltuvia tarkastustoimenpiteitä lausuntoamme varten.

Lausunto

Lausuntonamme esitämme, että tilinpäätös ja toimintakertomus antavat Suomessa voimassa olevien tilinpäätöksen ja toimintakertomuksen laatimista koskevien säännösten ja määräysten mukaisesti oikeat ja riittävät tiedot yhtiön toiminnan tuloksesta ja taloudellisesta asemasta. Toimintakertomuksen ja tilinpäätöksen tiedot ovat ristiriidattomia.

[(Tilintarkastajan toimi)paikka ja päiväys]

[Tilintarkastajan allekirjoitus]

[Tilintarkastajan osoite]

LIITE 2: IAASB:n luonnos uudesta tilintarkastuskertomuksesta

INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT

To the Shareholders of ABC Company [or Other Appropriate Addressee]

Report on the Financial Statements

Opinion [See paragraph 18]

In our opinion, the accompanying financial statements present fairly, in all material respects, (or give a true and fair view of) the financial position of ABC Company (the Company) as at December 31, 20X1, and (of) its financial performance and its cash flows for the year then ended in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRSs). The financial statements comprise the statement of financial position as at December 31, 20X1, the statement of comprehensive income, statement of changes in equity and statement of cash flows for the year then ended, and notes to the financial statements, including a summary of significant accounting policies and other explanatory information.

Basis for Opinion [See paragraphs 19 and 74–76]

We have audited the accompanying financial statements in accordance with International Standards on Auditing (ISAs). Our responsibilities under those standards are further described in the *Auditor's Responsibility* section of our report. In performing our audit, we complied with relevant ethical requirements applicable to financial statement audits, including independence requirements. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion.

Going Concern [See paragraphs 24–34]

Use of the Going Concern Assumption

As part of our audit of the financial statements, we have concluded that management's[^] use of the going concern assumption in the preparation of the financial statements is appropriate.

Material Uncertainties Related to Events or Conditions that May Cast Significant Doubt on the Company's Ability to Continue as a Going Concern

Based on the work we have performed, we have not identified material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company's ability to continue as a going concern that we believe would need to be disclosed in accordance with IFRSs. Because not all future events or conditions can be predicted, this statement is not a guarantee as to the Company's ability to continue as a going concern.

The responsibilities of management with respect to going concern are described in a separate section of our report.

[^] Throughout this illustrative auditor's report, the term management may need to be replaced by another term that is appropriate in the context of the legal framework in the particular jurisdiction. For example, those charged with governance, rather than management, may have these responsibilities.

Auditor Commentary [See paragraphs 35–64]

Without modifying our opinion, we highlight the following matters that are, in our judgment, likely to be most important to users' understanding of the audited financial statements or our audit. Our audit procedures relating to these matters were designed in the context of our audit of the financial statements as a whole, and not to express an opinion on individual accounts or disclosures.

Outstanding Litigation

The Company is exposed to various claims and contingencies in the normal course of business. We draw attention to Note 9, which describes the uncertainty related to an environmental claim regarding a business that was sold by the Company in 20X0.

Goodwill

As disclosed in Note 3, in 20X0, the Company acquired a significant operation in [location]. Goodwill attributable to this acquisition is XXX, which is material to the financial statements as a whole. The annual impairment test, as described in the Company's summary of significant accounting policies, is complex and highly judgmental. Due to the current economic conditions as discussed on page X of Management Commentary, there is significant uncertainty embedded in the future cash flow projections used in the impairment calculation. The Company performed this testing as at [date]. No impairment was recognized because the recoverable amount of the unit to which the goodwill was allocated marginally exceeded its carrying value at that date. The Company has disclosed that a decline of Y% in the fair value of this unit would, all other things being equal, give rise to an impairment of the goodwill in the future and such an impairment would have a material negative effect on the Company's statement of financial position and statement of comprehensive income, but would not impact its cash flow from operations.

Valuation of Financial Instruments

The Company's disclosure with respect to its structured financial instruments is included in Note 5. Due to the significant measurement uncertainty associated with these instruments, we determined that there was a high risk of material misstatement of the financial statements related to the valuation of them. As part of our response to this risk, our firm's valuation specialists developed an independent range for purposes of evaluating the reasonableness of management's fair value estimate, which was determined through its use of a model. Management's recorded amount fell within our range.

Audit Strategy Relating to the Recording of Revenue, Accounts Receivable, and Cash Receipts

During the year, the Company implemented a new system to record revenue, accounts receivable, and cash receipts, which involved the introduction of new accounting software. The new system centralizes processes and related internal control for five of the Company's seven operating segments. These processes and controls are significant to our audit of the financial statements because they affect a number of material financial statement accounts. We discussed the effect of the new system implementation on our audit strategy with those charged with governance, including our consideration of the work that had been performed on the new system by the Company's internal audit function. Our audit strategy included supporting our understanding of the design of the new system through discussion with relevant personnel; testing the effectiveness of key controls; and testing the transfer of balances to the new accounting ledgers.

Involvement of Other Auditors [See paragraphs 77–80]

At our request, other auditors performed procedures on the financial information of certain subsidiaries to obtain audit evidence in support of our audit opinion. The work of audit firms with which we are affiliated constituted approximately [percentage of audit measured by, for example, audit hours] of our audit and the work of other non-affiliated audit firms constituted approximately [percentage of audit measured by, for example, audit hours] of our audit. Our responsibilities for the audit are explained in the Auditor's Responsibility section of our report.

Other Information [See paragraphs 65–71]

As part of our audit, we have read [clearly identify the specific other information read, e.g., the Chairman's Statement, the Business Review, etc.] contained in [specify the document containing the other information, e.g., the annual report], for the purpose of identifying whether there are material inconsistencies with the audited financial statements. Based upon reading it, we have not identified material inconsistencies between this information and the audited financial statements. However, we have not audited this information and accordingly do not express an opinion on it.

Respective Responsibilities of Management, [Appropriate Title for Those Charged with Governance], and the Auditor

Responsibility of Management and [Those Charged with Governance] for the Financial Statements
[See paragraphs 85–86]

Management is responsible for the preparation and fair presentation of these financial statements in accordance with IFRSs, and for such internal control as management determines is necessary to enable the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. [Those charged with governance] are responsible for overseeing the Company's financial reporting process.

Management's Responsibilities Relating to Going Concern [See paragraph 32]

Under IFRSs, management is responsible for making an assessment of the Company's ability to continue as a going concern when preparing the financial statements. In assessing whether the going concern assumption is appropriate, management takes into account all available information about the future, which is at least, but is not limited to, twelve months from the end of the reporting period. Under IFRSs, the Company's financial statements are prepared on a going concern basis, unless management either intends to liquidate the Company or to cease trading, or has no realistic alternative but to do so.

IFRSs also require that, when management is aware of material uncertainties related to events or conditions that may cast significant doubt on the Company's ability to continue as a going concern, management disclose those uncertainties in the financial statements.

Auditor's Responsibility [See paragraphs 81–84]

The objectives of our audit are to obtain reasonable assurance about whether the financial statements as a whole are free from material misstatement, whether due to fraud or error, and to issue an auditor's report that includes our opinion. Reasonable assurance is a high level of assurance, but is not a guarantee that an audit conducted in accordance with ISAs will always detect a material misstatement when it exists. Misstatements can arise from fraud or error and are considered material if, individually or in the aggregate, they could reasonably be expected to influence the economic decisions of users taken on the basis of these financial statements.

As part of an audit in accordance with ISAs, we exercise professional judgment and maintain professional skepticism through the planning and performing of the audit. We also:

- ❶ Identify and assess the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error, design and perform audit procedures responsive to those risks, and obtain audit evidence that is sufficient and appropriate to provide a basis for our opinion. The risk of not detecting a material misstatement resulting from fraud is higher than for one resulting from error, as fraud may involve collusion, forgery, intentional omissions, misrepresentations, or the override of internal control.
- ❷ Obtain an understanding of internal control relevant to the audit in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the Company's internal control.
- ❸ Obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the financial information of entities and business activities within the group to express an opinion on the group financial statements. We are responsible for the direction, supervision and performance of the group audit engagement and remain solely responsible for our audit opinion. [Bullet applicable for group audits only] [See paragraph 80]
- ❹ Evaluate the appropriateness of accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates and related disclosures made by management.
- ❺ Evaluate the overall presentation, structure and content of the financial statements, including the disclosures, and whether the financial statements represent the underlying transactions and events in a manner that achieves fair presentation.
- ❻ Communicate with [those charged with governance] regarding, among other matters, the planned scope and timing of the audit, the significant audit findings, and any significant deficiencies in internal control that we identify during our audit. We also communicate with them regarding all relationships and other matters that we believe may reasonably be thought to bear on our independence. [Last sentence for listed entities only]

Report on Other Legal and Regulatory Requirements [See Appendix 4]

The form and content of this section of the auditor's report would vary depending on the nature of the auditor's other reporting responsibilities prescribed by local law, regulation, or national auditing standards. Depending on the matters addressed by other law, regulation or national auditing standards, national auditing standard setters may choose to integrate reporting on these matters with reporting as required by the ISAs (shown in the Report on the Financial Statements section).

The engagement partner responsible for the audit resulting in this report is [name]. [See paragraphs 72–73]

[Signature in the name of the audit firm, the personal name of the auditor, or both, as appropriate for the particular jurisdiction]

[Address]

[Date]

LIITE 3: Haastattelukysymykset KHT-tilintarkastajille

1. Taustakysymykset:

- Kuinka kauan olet toiminut KHT-tilintarkastajana? Missä olet töissä?
- Onko kansainvälisen tilintarkastuslautakunnan IAASB:n laatima ehdotus (lokakuu 2012) laajennetusta tilintarkastuskertomuksesta tuttu?
- Minkä takia sidosryhmät haluavat kehittää tilintarkastuskertomusta? Mistä luulet sidosryhmiltä tulevan paineen tilintarkastuskertomuksen laajentamiseen johtuvan?

2. Laajennetun tilintarkastuskertomuksen rakenne

Tilintarkastuslautakunnan ehdotus (lokakuu 2012) nykyisestä tilintarkastuskertomuksesta eroaa seuraavalla tavalla:

Uusi tilintarkastuskertomus	Nykyinen tilintarkastuskertomus
1. Otsikko	1. Otsikko
2. Vastaanottaja	2. Vastaanottaja
3. Tilintarkastajan lausunto	3. Johdantokappale
4. Lausunnon perusta	4. Toimivan johdon vastuu tilinpäätöksestä
5. Toiminnan jatkuvuus	5. Tilintarkastajan velvollisuudet
6. Tilintarkastajan selostusosio	6. Tilintarkastajan lausunto
7. Muu informaatio	7. Muut raportointivelvoitteet
8. Johdon ja tilintarkastajien vastuu	8. Tilintarkastajan allekirjoitus
9. Muut raportointivelvoitteet	9. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä
10. Tilintarkastajan allekirjoitus	10. Tilintarkastajan osoitetiedot
11. Tilintarkastajan osoitetiedot	
12. Tilintarkastuskertomuksen antamispäivä	

- Mitä mieltä olet ehdotetusta rakenteesta?

3. Toiminnan jatkuvuus

Tilintarkastajan tulisi arvioida yhtiön kykyä jatkaa toimintaansa lähitulevaisuudessa ja raportoida siitä tilintarkastuskertomuksessa.

- Tulisiko tilintarkastajan ottaa enemmän kantaa johdon oletuksiin toiminnan jatkuvuuden osalta ja raportoida siitä tilintarkastuskertomuksessa? Miksi ei /kyllä?
- Uskotko, että se vaikuttaa tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon ja tuo lisäarvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille? Miksi ei/Miksi kyllä?
- Uskotko, että se kaventaa tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilua tilintarkastajien ja tilintarkastuskertomusta lukevan yleisön välillä? Miksi ei/ Miksi kyllä?

4. Tilintarkastajan selostusosio

Kansainvälinen tilintarkastuslautakunta IAASB haluaa tuoda enemmän tietoa tilintarkastuksen toteutuksesta ja tuloksista tilintarkastuskertomukseen. Tilintarkastajan tulisi ilmoittaa mm. keskeisimmät riskialueet tilintarkastuskertomuksessa. IAASB ehdottaa tilintarkastuskertomukseen uutta kappaletta: tilintarkastajan selostusosiota (Auditor Commentary), missä tilintarkastajan tulisi esittää nämä tiedot.

- Tulisiko tilintarkastajan raportoida enemmän tilintarkastuksen toteutuksesta ja tuloksista tilintarkastuskertomuksessa? Miksi ei/Miksi kyllä?
- Uskotko, että se vaikuttaa tilintarkastuskertomuksen informaatioarvoon ja tuo lisäarvoa tilintarkastuskertomuksen lukijoille? Miksi ei/Miksi kyllä?
- Uskotko, että se kaventaa tilintarkastuksen odotus- ja informaatiokuilua tilintarkastajien ja tilintarkastuskertomusta lukevan yleisön välillä? Miksi ei/ Miksi kyllä?

5. Millaisia vaikutuksia laajennetulla tilintarkastuskertomuksella olisi tilintarkastukseen suomalaisessa toimintaympäristössä?